

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP

Alessandra de Souza Okuma

NORMAS ANTI-ELUSIVAS DOMÉSTICAS E INTERNACIONAIS
NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

DOCTORADO EM DIREITO

Tese apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Professora Dra. Regina Helena Costa.

São Paulo

2009

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

Banca Examinadora

Para Matteo, com amor

AGRADECIMENTOS

Os leitores perceberão neste estudo fortes influências e inspiração de admiráveis Professores com que tive contato durante meus anos de estudo na PUC/SP.

Para o desenvolvimento deste trabalho, foram de fundamental importância: (i) a teoria construtivista, a relevância da linguagem, a análise científica das normas jurídicas, a lógica do Prof. Lourival Vilanova; temas tão bem ensinados pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, que formam a base metodológica para esta tentativa de construção das normas anti-elusivas veiculadas pelo direito interno e pelo direito internacional; (ii) a teoria geral do direito de Kelsen, a teoria dos sistemas Luhmann e os ensinamentos do Prof. Celso Campilongo nas memoráveis aulas de Filosofia do Direito; (iii) a consistente doutrina do Prof. Heleno Tôrres, com celebradas obras no campo do Direito Tributário Internacional e principalmente, sua proposta de interpretação das normas anti-elusivas de acordo com os conceitos do Direito Privado e com ênfase na causa jurídica; (iv) a inovadora obra de Paulo Caliendo, “Direito tributário e análise econômica do direito”, que me mostrou novos horizontes. A todos eles agradeço imensamente. Seria muita pretensão refletir com exatidão o brilhantismo de tão renomados juristas, mas espero que, por suas sólidas bases, este estudo sirva ao propósito de auxiliar os intérpretes na árdua tarefa de compreender as normas anti-elusivas em transações internacionais.

Meus sinceros agradecimentos à Professora Regina Helena Costa, pela disponibilidade em me orientar neste estudo, pelas valiosas sugestões que me indicaram uma direção e, principalmente, por me guiar com maestria na busca da objetividade e da praticabilidade combinadas com o rigor científico.

Agradeço também os excelentes profissionais que tive contato em minha trajetória como advogada, especialmente ao Prof. Heleno Tôrres, por seu fantástico acervo bibliográfico e pelo incentivo sem o qual eu jamais ousaria me enveredar no meio acadêmico.

Agradeço antecipadamente aos membros da banca examinadora, que seguramente analisarão estas propostas criticamente, com seriedade, sabedoria, espírito aberto, atentos às exigências que a titulação requer.

Agradeço a minha família que sempre se orgulha dos meus modestos feitos; minha querida irmã Tatiana, *who I miss more*; e meus amigos, que sempre riem das minhas piadas.

RESUMO

Normas Anti-Elusivas Domésticas e Internacionais no Direito Tributário Internacional

Alessandra de Souza Okuma

O objeto deste trabalho é a análise das normas anti-elusivas veiculadas por leis brasileiras e pelas Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação (“CIT”), no que concerne ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

Partiremos da teoria dos sistemas de Luhmann, dos princípios constitucionais tributários e das normas de direito privado para construir a norma geral anti-elusiva doméstica, tal como delineada pelo art. 116, parágrafo único do CTN. Demonstraremos que a aplicação dessa norma deve considerar critérios discriminantes precisos e adequados para distinguir elisão, elusão e evasão fiscal, quais sejam: a presença da causa jurídica e a compatibilidade da estrutura negocial.

Utilizaremos estas premissas para construir o conteúdo de cada norma anti-elusiva específica com efeito internacional veiculada pelas leis brasileiras, notadamente: o regime fiscal especial para uso de países de tributação favorecida; o controle de preços de transferência e o regime de transparência fiscal internacional. Apontaremos situações que – hipoteticamente – podem representar conflitos entre as normas anti-elusivas específicas e o regime tributário veiculado pelas CITs celebradas pelo Brasil. Para cada caso, indicaremos uma proposta hermenêutica adequada para, quando possível, conjugar esta normas domésticas, com as normas internacionais, observando o princípio *pacta sunt servanda* e o art. 98 do Código Tributário Nacional.

Interpretaremos também as normas anti-elusivas eivadas de fonte internacional, de acordo com o método de interpretação próprio das normas internacionais previsto na Convenção de Viena e construiremos seu conteúdo de forma compatível com o sistema jurídico brasileiro.

Palavras-chave: elisão, evasão, elusão, imposto sobre a renda e direito tributário internacional

ABSTRACT

Domestic and international Anti-avoidance rules in international tax law

Alessandra de Souza Okuma

The purpose of this paper is the analysis of anti-avoidance rules in the Brazilian law, as well as these provided by international treaties executed by Brasil, regarding the corporate income tax.

Our opinion on the extension of the general anti-avoidance provision contained in domestic law is based on the following premises: (i) the theory of *autopoietic* systems by Niklas Luhmann; (ii) tax principles; (iii) concepts of civil Law on fraud, simulation and abuse. It reveals that the general anti-avoidance rule provided by Brazilian law should be applied exclusively in order to disregard transactions without a legal cause or structures presenting incompatibilities between form and substance, underling a tax avoidance purpose and lacking of a business rationale.

We will define the extension of specific anti-avoidance rules contained in Brazilian law, namely: special tax regime for transactions involving residents in tax haven jurisdictions; transfer pricing and CFC legislation. We will point out situations which these provisions might possibly conflict with the benefits granted by a tax treaty executed by Brazil. Each case, we should suggest criteria and legal basis for interpretation of these rules, towards resolving conflicts, considering the *pacta sunt servanda* principle and domestic Brazilian rules.

Notwithstanding, we will analyse anti-avoidance provisions contained in the tax treaties, in view of OECD's statements regarding the improper use of the treaties amended in 2003, suggesting an interpretation in accordance with the Vienna Convention for reconciling these provisions with the domestic rules provided by the Brazilian law system.

Key words: avoidance, evasion, corporate income tax and international tax law.

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO E PREMISAS.....	3
1.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....	3
1.2. O CONCEITO DE SOBERANIA E SUAS LIMITAÇÕES.....	9
1.3. O PLURALISMO JURÍDICO E A INTERAÇÃO ENTRE O SISTEMA JURÍDICO E ECONÔMICO.....	14
1.4. O DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO – CONSIDERAÇÕES PROPEDEÚTICAS.....	18
1.5. A RELEVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS NA HERMENÊUTICA JURÍDICA.....	23
1.5.1. O <i>PACTA SUNT SERVANDA</i>	27
1.5.2. O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ E A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA DOS PARTICULARES PERANTE O PODER PÚBLICO.....	31
1.5.3. DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	36
1.5.4. DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	39
1.5.5. DA IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	41
1.5.6. DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	46
1.6. INCORPORAÇÃO, VIGÊNCIA, EFICÁCIA E DENÚNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.....	49
1.7. SOLUÇÃO DE CONFLITOS ENTRE NORMAS AS NORMAS INTERNACIONAIS E AS NORMAS INTERNAS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.....	53
1.8. CONCLUSÕES SOBRE A INTERPRETAÇÃO DE NORMAS INTERNACIONAIS INTRODUZIDAS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.....	58
2. NORMAS ANTI-ELUSIVAS INTERNAS COM EFEITOS EM RELAÇÕES INTERNACIONAIS.....	62
2.1 Os CONCEITOS EVASÃO, ELISÃO E ELUSÃO.....	62
2.2 A CONTROVERSA NORMA GERAL ANTI-ELUSIVA NO DIREITO BRASILEIRO E SUA COMPATIBILIDADE COM O SISTEMA.....	66
2.3 A EXTENSÃO DA NORMA GERAL ANTI-ELUSIVA NO DIREITO INTERNO – LIMITES E PROVAS.....	72
2.4 BREVES DISTINÇÕES ENTRE OS CONCEITOS DE DOLO, FRAUDE, SIMULAÇÃO, ABUSO DE FORMA, DE DIREITOS E A FRAUDE À LEI – SUA APLICAÇÃO AO DIREITO BRASILEIRO – A CAUSA E A COERÊNCIA NEGOCIAL.....	77
2.5 A CAUSA JURÍDICA E A QUALIFICAÇÃO DOS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS NO DIREITO INTERNO.....	87
2.6 REVISITANDO A INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA - A “ANÁLISE ECONÔMICA” NO DIREITO BRASILEIRO - METODOLOGIA E LIMITES.....	94
2.7 A AUTONOMIA PRIVADA – LIBERDADE DOS PARTICULARES E SEUS LIMITES - MAIS CONSIDERAÇÕES SOBRE O ELEMENTO ECONÔMICO.....	104
2.8 CRITÉRIOS DE CONEXÃO E A ELUSÃO FISCAL INTERNACIONAL.....	110
2.9 NEGÓCIOS INTERNACIONAIS, <i>TREATY SHOPPING</i> E A NORMA GERAL ANTI-ELUSIVA	119
2.10 CONCLUSÕES SOBRE A APLICAÇÃO DA NORMA GERAL ANTI-ELUSIVA EM RELAÇÕES JURÍDICAS INTERNACIONAIS.....	122

3. NORMAS ANTI-ELUSIVAS ESPECÍFICAS, COM EFEITOS INTERNACIONAIS, NO DIREITO BRASILEIRO	127
3.1 NORMAS ANTI-ELUSIVAS ESPECÍFICAS – PANORAMA GERAL	127
3.2. DOS PAÍSES DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA – EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL	130
3.2.1 AS NORMAS BRASILEIRAS SOBRE O USO DE PAÍSES DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA	137
3.2.2 POSSÍVEL CONFLITO ENTRE O REGIME TRIBUTÁRIO ESPECÍFICO DOS PAÍSES DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA E AS CITS	142
3.3. A INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS E O BENEFICIÁRIO EFETIVO.....	144
3.3.1 CONSEQÜÊNCIAS FISCAIS DA INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS E AS CITS	149
3.4 O REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL – EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA	151
3.4.1 O REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL PREVISTO NA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001.....	156
3.4.2 O REGIME DE TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS NAS NORMAS INTERNAS BRASILEIRAS	162
3.4.3 A APLICAÇÃO DO REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL E AS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – “CITS”.....	165
3.5 DAS REGRAS DE CONTROLE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	175
3.5.1 DO ART. 9 DO MODELO OCDE E O PRINCÍPIO ARM’S LENGHT	180
3.5.2 DO ART. 9 DO MODELO OCDE E A LEGISLAÇÃO INTERNA SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	184
3.5.3 DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA VIS A VIS A TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL.....	187
3.6 DA APLICAÇÃO DE NORMAS ANTI-ELUSIVAS COM EFEITOS INTERNACIONAIS NO BRASIL.....	191
3.7 CONCLUSÕES SOBRE AS NORMAS ANTI-ELUSIVAS ESPECÍFICAS VEICULADAS PELAS LEIS BRASILEIRAS.....	194
4. AS NORMAS ANTI-ELUSIVAS VEICULADAS PELOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	196
4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	196
4.2 NORMAS INTERNACIONAIS VEICULADAS NAS CITS QUE PERMITEM A APLICAÇÃO DE NORMAS ANTI-ELUSIVAS DOMÉSTICAS	200
4.3 NORMAS GERAIS ANTI-ELUSIVAS VEICULADAS NAS CITS	205
4.3.1 PROCEDIMENTO AMIGÁVEL E TROCA DE INFORMAÇÕES PARA EVITAR EVASÃO E A ELUSÃO FISCAL.....	209
4.4 NORMAS ANTI-ELUSIVAS ESPECÍFICAS VEICULADAS NAS CITS.....	216
4.4.1 BENEFICIÁRIO EFETIVO.....	216
4.4.2 LIMITAÇÃO DE BENEFÍCIOS – REGRAS PARA TRANSAÇÕES QUE ENVOLVEM PARTES COM “RELAÇÕES ESPECIAIS”.....	220
4.4.3 EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS E O TESTE DO OBJETIVO PRINCIPAL, OU “MAIN PURPOSE TEST”	223
4.4.4 EXCLUSÃO DA APLICAÇÃO DOS TRATADOS EM RELAÇÃO A RENDIMENTOS/PESSOAS QUE SE BENEFICIAM DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO.....	224
4.4.5 INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS – <i>CONDUIT COMPANIES</i> – <i>LOOK-THROUGH APPROACH</i>	227
4.4.6 COMPANHIAS CONSTITUÍDAS POR ARTISTAS – <i>ARTISTE-COMPANIES</i>	230
4.5 CONCLUSÕES SOBRE AS NORMAS ANTI-ELUSIVAS VEICULADAS NAS CITS	231
5 - CONCLUSÕES FINAIS	234
6 - BIBLIOGRAFIA	240

1. INTRODUÇÃO E PREMISSAS

1.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

A partir de 1980 as relações comerciais internacionais intensificaram-se significativamente e tornaram-se mais complexas. Empresas têm vínculos comerciais e econômicos com pessoas físicas e jurídicas residentes em outros Estados, constituem outras pessoas jurídicas para operar no exterior e todas planejam seus negócios de modo a obter uma estrutura fiscal eficiente.

Diante das inúmeras possibilidades de uso de jurisdições de tributação favorecida, de incentivos e benefícios fiscais concedidos internamente pelos Estados, das lacunas dos textos normativos e da expansão dos tratados para evitar a dupla tributação, os contribuintes passaram a utilizar complexas estruturas jurídicas e econômicas como instrumentos de planejamento tributário, transferindo riquezas de um país com tributação mais onerosa para outros com tributação mais favorável.

Nesse panorama, não são poucas as dificuldades com que os intérpretes se deparam para distinguir entre planejamento tributário realizado por meio de lícitos (elisão) (i); atos evasão, praticados por meio de fraude e outros atos ilícitos que implicam violação direta da norma tributária (ii); ou atos de elusão¹ fiscal, que não implicam um descumprimento direto da norma tributária, são artificialmente

¹ Fazemos uso, neste estudo, do termo “elusão”, adotado por Helene Tôres, no entanto, “é imperioso registrar, contudo, que o termo ‘elisão’ não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor lingüístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo ‘elusão’. ‘Elisão’, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. ‘Eludir’, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.

Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da ‘elusão tributária’ como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei” (TÔRES, Helene Taveira. Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 113).

realizados com a única finalidade de propiciar a economia fiscal; são negócios jurídicos que manifestam divergências entre seu conteúdo, forma e causa (iii)².

O esforço interpretativo torna-se ainda maior quando observamos relações que envolvem pessoas físicas ou jurídicas residentes em Estados diferentes, sujeitas às normas internas próprias, que adotam conceitos jurídicos particulares. A utilização de determinadas formas e tipos pode ser perfeitamente admitida pelo direito privado de um Estado, mas questionável para o outro. Além das dificuldades de qualificação³, há que se observar a compatibilidade do negócio com as leis internas aplicáveis, bem como com as Convenções para evitar a dupla tributação (“CITs”).

Enquanto as empresas buscam organizar suas atividades de modo a reduzir seu custo fiscal, as diretrizes atualmente em voga na Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE⁴ – recomendam que a política fiscal seja séria, eficaz, transparente, equânime e certa, que haja troca de informações entre os países, que se evite a elusão fiscal e seja assegurada a livre concorrência. Pretendendo fazer cumprir esses objetivos, foi elaborado um modelo de Convenções pelo comitê fiscal da OCDE, que sugere o texto a ser adotado pelos Estados. Além do evidente empenho em evitar a dupla tributação, as CITs têm como objetivo impedir a discriminação, a evasão e a elusão fiscal internacional.

² Para distinguir elusão e evasão fiscal, adotamos dois critérios: a análise da causa jurídica e da coerência dos atos, com base nos ensinamentos de Heleno Torres e Paulo Caliendo, respectivamente: TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 510p e CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. 369p. Esta distinção será detalhadamente tratada no item 2.1 do presente estudo.

³ Para qualificação de acordo com as regras das CITs concordamos com a teoria desenvolvida por Alberto Xavier em *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 201 a 219. OKUMA, Alessandra. As convenções para evitar dupla tributação e elisão fiscal e os meios de solução de controvérsia. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 409-432.

⁴ São membros da OCDE os seguintes Estados: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, República Tcheca, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, República Eslovaca, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos. Em maio de 2007, os trinta membros da OCDE concordaram em convidar o Chile, a Estônia, Israel, Rússia para discussões e Brasil, China, Índia, Indonésia e África do Sul para eventual futura adesão. Embora o Brasil ainda não seja membro da OCDE, adota o modelo de convenção proposto por esta organização, nos tratados e convenções dos quais é signatário.

A elusão fiscal internacional prejudica o Estado em que se localiza a fonte de produção do rendimento, bem como o Estado em que se localiza a residência do contribuinte, reduzindo sua base tributável. Por meio de atos elusivos, os contribuintes podem deslocar riquezas e transferir a localização de suas atividades econômicas ou empresariais, buscando um tratamento tributário mais conveniente do que aquele previsto pelo Estado de residência ou origem.

Os particulares são livres para organizar seus negócios, residir, estabelecer negócios, se locomover e exercer suas atividades econômicas onde desejarem, obedecendo as restrições legais. E os contribuintes têm liberdade de organizar seus negócios do modo que lhes for menos oneroso – como garante o princípio da autonomia privada, da legalidade e da tipicidade – valendo-se de planejamento tributário legítimo (elisão). No entanto, seus atos devem ser lícitos, coerentes, compatíveis com o tipo ou a forma adotada e movidos por uma *causa jurídica*, mesmo que para tanto sejam utilizados como instrumento negócios atípicos como os negócios jurídicos indiretos ou fiduciários. Tais atos lícitos, consistentes e dotados de *causa jurídica*, que implicam legítima economia de tributos, denominaremos elisão.

No entanto, é globalmente condenada e vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro a prática de atos ou negócios ilícitos – com omissão dolosa, falsificações ou declarações falsas – manifestadamente para impedir a ocorrência do fato gerador⁵ ou para modificar as características da obrigação tributária, o que denominamos evasão fiscal.

Adotamos, neste estudo, a figura da elusão fiscal, que não se confunde com a evasão (economia de tributos por ato ilícito), nem com a elisão (economia de tributos legítima). A elusão consiste em atos aparentemente lícitos, mas despidos de causa jurídica ou incoerentes, que apresentam inconsistências entre a referida causa, o conteúdo e sua forma, por terem sido manipulados de forma notadamente artificiosa, produzindo um resultado ilícito: a economia fiscal obtida por atos que impedem,

⁵ Utilizaremos a expressão fato gerador para designar o evento verificado no mundo social que se subsume ao fato descrito na regra-matriz de incidência tributária.

postergam ou modificam os elementos da obrigação tributária. No direito internacional, a elusão fiscal é caracterizada tanto pela concentração e transferência de riquezas entre os Estados em jurisdições de baixa tributação, como os países de tributação favorecida (elusão fiscal objetiva⁶), quanto pela a manipulação de critérios de conexão como a residência e a interposição artificial pessoas (elusão fiscal subjetiva), para que seus negócios fiquem sujeitos à legislação interna de um certo Estado (*rule shopping*⁷) ou para poder beneficiar-se da aplicação de certa CIT (*treaty shopping*⁸), escolhendo a jurisdição mais favorável com a finalidade de obter uma economia.

A elusão fiscal prejudica o Estado da residência ou da fonte de produção das riquezas, implicando perda de arrecadação, e não se coaduna com o princípio da capacidade contributiva consagrado por nosso sistema jurídico. Por exemplo, os lucros auferidos em um Estado poderão ser concentrados em países de tributação favorecida; ou as operações praticadas entre um grupo de empresas vinculadas, localizadas em países diferentes, poderão ter preços que não sigam os parâmetros do mercado, permitindo a transferência de riquezas entre os Estados. Empresas relacionadas poderão se beneficiar de condições especiais, cláusulas mais favoráveis que resultam na transferência de riquezas não pautada pelo valor de mercado que sociedades independentes praticariam em circunstâncias semelhantes. É preocupação constante do Fisco evitar que essas operações reduzam artificialmente a base imponível do Estado de residência ou da fonte, zelando para que, mesmo em relações jurídicas envolvendo pessoas vinculadas, seja respeitado do princípio *at arm's length*⁹, ou seja, que os

⁶ As expressões “elisão fiscal objetiva” e “elisão fiscal subjetiva” são utilizadas por Alberto Xavier em *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 355 e ss.

⁷ Rule shopping – “Expression sometimes used in the context of international tax planning to refer to the exploitation of a characteristic of a particular tax jurisdiction (such as a particular rule or legal provision – or absence thereof) in order to achieve a more tax-efficient outcome to a given transaction” (LARKING, Barry (Ed.). *IBFD international tax glossary*. 5. ed. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 351).

⁸ “Treaty shopping has been described as the situation where a person who is not entitled to the benefits of a tax treaty makes use – in the widest meaning of the word – of an individual or of a legal person in order to obtain those treaty benefits that are not available directly” (LARKING, Barry (Ed.). *IBFD international tax glossary*. 5. ed. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 426).

⁹ “The central principle applied in the context of transfer pricing. The OECD refers to it as the ‘international standard that OECD Member countries have agreed should be used for determining transfer prices for tax purposes’. The principle requires associated enterprises to charge the same prices, royalties and other fees in

preços praticados sejam aqueles adotados pelo mercado, entre empresas independentes, em condições semelhantes, atendendo-se, em última instância, o princípio da capacidade contributiva preconizado pela Constituição Federal Brasileira.

O princípio *arm's length* foi consagrado no Modelo de tratado elaborado pela OCDE, que prevê o controle dos preços praticados entre pessoas vinculadas, de modo que esses preços sejam os mesmo praticados entre sociedades independentes atuando em circunstâncias análogas, com os ajustes bilaterais das respectivas bases imponíveis, quando necessário.

Considerando que um dos propósitos das CITs é evitar a elusão fiscal, o modelo da OCDE prevê regras anti-abuso¹⁰ gerais e específicas, que pretendem evitar a interposição artificial de pessoas nas operações, com objetivo exclusivo de aproveitar tratamentos especiais previstos nas Convenções. Consiste uso abusivo de uma Convenção para evitar a bitributação quando um não-residente de um desses Estados utiliza uma sociedade residente, exclusivamente para aproveitar os benefícios e as vantagens fiscais que, em princípio, estão somente reservadas aos residentes nos Estados signatários, chamado *treaty shopping*.

Além das normas veiculadas pelas CITs, há normas anti-elusivas previstas pelo direito interno que também têm como objetivo evitar a elusão fiscal internacional, protegendo a base de cálculo do imposto sobre a renda devido no Brasil contra a transferência de riquezas, ou outro meio artificial que implique sua redução. Como exemplos, podemos citar as regras de preços de transferência, introduzidas pela Lei nº 9.430/96; as regras de tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas localizadas no exterior, também introduzidas pela Lei nº 9.249/95 com as alterações previstas na Medida Provisória nº 2.158-35/01; e a norma do art. 116 do Código Tributário Nacional, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001.

relation to a controlled transaction that would be charged by independent parties in an uncontrolled transaction in otherwise comparable circumstances” (LARKING, Barry (Ed.). *IBFD international tax glossary*. 5. ed. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 23).

¹⁰ Usamos o termo anti-abuso e anti-elusivo como sinônimos, na medida em que, o uso abusivo de uma CIT consiste na sua utilização por métodos artificiais, sem *causa jurídica*.

Atualmente, OCDE recomenda a imposição de medidas unilaterais pelos Estados para combater abusos, evitar a fraude e a simulação, ainda que não exista a previsão expressa nas CITs permitindo tal aplicação.

Diante da relevância desse tema, nosso objetivo é examinar as normas anti-abuso previstas nas CITs e as normas anti-elusivas previstas no direito interno brasileiro, no que concerne ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica; bem como a interação entre ambas, em harmonia com princípios internacionais e constitucionais. Isolaremos os conceitos, as classificações e as definições propostas e identificaremos seu significado. Como método de estudo, partindo das normas gerais e abstratas do sistema jurídico brasileiro, será examinado o conteúdo semântico (que envolve os conceitos, as definições, e os significados das expressões contidas na norma jurídica), o sintático (que envolve as relações de coordenação e subordinação entre uma determinada norma e as demais normas pertencentes ao sistema) e o pragmático (que envolve as normas individuais e concretas construídas a partir da norma geral e abstrata). Passaremos, então, a uma análise prática da aplicação das normas anti-elusivas internacionais e internas em casos específicos e concretos. Para tanto, trabalharemos com normas individuais construídas na análise realizada pelas autoridades fiscais e pelos tribunais administrativos e judiciais.

Mencione-se que o tema da presente dissertação vem sendo objeto de profundos estudos elaborados por renomados juristas estrangeiros. Assim, consideraremos a vasta experiência estrangeira para enriquecer e elucidar aspectos bastante controvertidos das operações internacionais. Não obstante, a presente monografia não trata de estudo de direito comparado e nem tampouco pretende incorporar as premissas e as conclusões da doutrina estrangeira ao sistema jurídico brasileiro. Ao contrário, o que se pretende é identificar as particularidades do sistema jurídico brasileiro no que concerne à intrincada interpretação e aplicação das normas anti-elusivas¹¹.

¹¹ Lembramos, a esse respeito, a lição de Jose Arthur Lima Gonçalves: “O recurso ao direito comparado é, portanto, extremamente útil, desde que sua utilização seja acompanhada das exigências que esta técnica impõe. Este recurso não consiste na tradução de proposições prescritivas de outros sistemas, ou suas respectivas

1.2. O CONCEITO DE SOBERANIA E SUAS LIMITAÇÕES

O conceito de soberania tem como origem o direito romano e vem se modificando e aperfeiçoando ao longo dos anos¹². A idéia da soberania absolutista, que prevaleceu durante a idade antiga e média, foi reformulada no final do século XVIII pelos filósofos iluministas (Bodin, Althusius, Hobbes, Spinoza, Rousseau, Kant e Fichte). O jurista francês Jean Bodin foi o pioneiro a adotar o termo “soberania” para designar os Estados independentes que se formaram na Europa. O poder soberano, que antes se acreditava estar concentrado no representante do Estado, passou a ser considerado como a vontade do povo. No final do século XIX, os juristas do Império Alemão (Gerber, Laband e Jellinek), influenciados pelo positivismo jurídico, deslocaram a ênfase da soberania para o poder como característica do Estado. Hegel formulou a concepção de soberania absoluta¹³, caracterizada pelo fato de não haver ordenamento jurídico superior que pudesse concorrer com o ordenamento jurídico estatal.¹⁴ O Estado passou a ser concebido como uma pessoa jurídica, dotada de vontade, identificada com o poder. Nesse panorama, o professor holandês Krabbe sustentou uma interessante teoria de que a soberania não é atributo do Estado, mas sim do Direito.

proposições descritivas, para posterior e singela aplicação a hipóteses de conflitos locais, que reclamam solução a partir das exigências sistemáticas locais típicas. O direito comparado serve à tarefa de enfatizar as peculiaridades do sistema nacional, em face da qual o estudioso deve prontamente abandonar as informações alienígenas, submetendo-se às exigências do sistema local que visa a compreender e aplicar. O que não é possível – e, infelizmente, é o que costuma ocorrer – é afastar exigência peculiar do sistema local, para aplicação de prescrição alienígena” (GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 22).

¹² Sobre o tema: BARACHO, José Alfredo de Oliveira. As novas perspectivas da soberania. Reflexos no direito interno, no direito internacional e no direito comunitário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005. p. 335-389; NEVES, Marcelo. Soberania do estado e soberania do povo no estado democrático de direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005. p. 413-425; BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 171.

¹³ SÓLON, Ari Marcelo. *Teoria da Soberania como Problema da Norma Jurídica e da Decisão*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997, p. 23 e seguintes.

¹⁴ VENDROSS, Alfred. *Derecho Internacional Público*. Trad. Antonio Truyol y Serra. Madrid: Aguillar, 1978, p. 10 e 92 *apud* GRUPENMACHER, Betina. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

Para Kelsen¹⁵, a soberania não é objetivamente cognoscível, mas apenas uma pressuposição, de que a ordem normativa é suprema e não tem sua validade dedutível de qualquer ordem superior. Um Estado soberano teve a fixação de sua primeira Constituição histórica decorrente da norma fundamental, e não de uma norma do Direito Internacional. O Estado só é considerado soberano no que concerne à sua ordem jurídica.

São elementos de um Estado soberano: seu povo, seu território, o governo e a capacidade de manter relações jurídicas com outros Estados¹⁶. Um Estado soberano exerce seu poder absoluto nos limites de um determinado território, sendo o ente responsável pela criação e aplicação de normas. É o poder soberano de um povo que reveste de legitimidade o Poder Constituinte, compondo a base da organização e da estrutura do Estado e do seu respectivo sistema jurídico, por intermédio da Constituição, justificando a criação da norma fundamental pressuposta por Kelsen¹⁷.

Com efeito, a soberania política – o poder popular que torna legítima a norma fundamental – não é o que mais nos interessa. Interessa-nos a soberania jurídica, reflexo do sistema jurídico legitimamente constituído. Apenas com a promulgação da Constituição é que o Estado será investido dos poderes que lhe são inerentes (Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário).

Deveras, a soberania jurídica traz como conseqüências a exclusividade, a autonomia e a plenitude de competências¹⁸, inclusive a competência tributária¹⁹, permitindo que um determinado Estado constitua seu próprio sistema jurídico e esteja apto a regular todas as condutas praticadas pelos indivíduos que formam seu povo e

¹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 372.

¹⁶ Artigo 1º da Convenção sobre Direitos e Deveres dos Estados, assinada em Montevideú, em 26.12.1933, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 18, de 28.08.1936 e promulgada pelo Decreto nº 1.570, de 13.04.1937.

¹⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 221.

¹⁸ Nesse sentido: MELLO, Celso D. De Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974, p. 200.

¹⁹ “O poder de tributar, enquanto manifestamente funcional da soberania da ordem interna, é poder constituído, estabelecido constitucionalmente para gestão do respectivo sistema tributário” (TORRES, Heleno Taveira. A Territorialidade nos Impostos Direitos e a Tributação de Não-residentes no Brasil. In: UCKMAR, Victor, ALTAMIRANO, Alejandro e TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. Buenos Aires: Depalma, 2003, p. 426).

todos os fatos que ocorrem nos limites de seu território e excluindo. Diz-se soberano o Estado que se sujeita apenas e exclusivamente à sua ordem jurídica interna, bem como ao Direito Internacional²⁰.

Ottmar Buhler define soberania como a faculdade total e exclusiva de um Estado de impor sua vontade perante outros Estados e a competência que possui para praticar atos legislativos, executivos e judiciais dentro de seu âmbito de poder territorial.²¹ E para Carlo Garbarino a soberania deve ser analisada sob dois ângulos distintos: internamente, representa um poder superior a qualquer outro e externamente, implica a independência do Estado perante a comunidade internacional.²²

No sistema jurídico brasileiro o conceito de soberania estatuído na Constituição Federal leva à conclusão de que o Brasil é nação independente e autônoma dotada de um sistema jurídico próprio (arts. 1º, I; 2º; 4º, I, III, IV), mas o Brasil reconhece a independência os entes políticos internacionais (art. 4º, *caput*, V e parágrafo único), a existência de seus respectivos sistemas jurídicos internos (art. 102, I, g e h) e a validade dos acordos internacionais pactuados (art. 4º, parágrafo único; art. 84, VIII)²³.

Nessa esteira, Souto Maior Borges afirma que o conceito tradicional de soberania não se coaduna com o panorama atual. Para ele, a soberania é conceito jurídico-positivo, estatuído no art. 1º, I, da Constituição Federal Brasileira. O conceito de soberania e as normas jurídicas que venham a estabelecê-la (normas

²⁰ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 376/377.

²¹ BUHLER, Ottmar. *Princípios de Derecho Internacional Tributário*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 173.

²² GARBARINO, Carlo. *La Tassazione Del reddito transnazionale*. Padova: Cedam, 1990, p. 96-97.

²³ Artigo 4º da Convenção sobre Direitos e Deveres dos Estados, assinada em Montevideú, em 26/12/1933, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 18, de 28/08/1936 e promulgada pelo Decreto nº 1.570, de 13/04/1937: “Os Estados são juridicamente iguais, desfrutam iguais direitos e possuem capacidade igual para exercê-los. Os direitos de cada um não dependem do poder de que disponha para assegurar seu exercício, mas do simples fato de sua existência como pessoa de Direito Internacional”.

constitucionais, no caso do sistema jurídico brasileiro) não têm vigência absoluta ou eficácia ilimitada.²⁴

O conceito de soberania é, portanto, jurídico-positivo e deve ser interpretado como tal. A soberania não é absoluta ou ilimitada, mas, ao contrário, está sujeita às restrições impostas pela própria ordem constitucional, bem como pelo Direito Internacional Público. Como ensina Heleno Tôrres, os princípios gerais de direito, os costumes do direito internacional, as Convenções internacionais devidamente ratificadas pelo Estado e as soberanias alheias são limites objetivos à soberania estatal. A independência nacional alheia, a autodeterminação dos povos, ao princípio da não-intervenção, a defesa da paz, a igualdade entre os Estados, a prevalência dos direitos humanos e repúdio ao terrorismo e ao racismo são diretrizes globalmente aceitas e devem pautar as relações entre os Estados soberanos. A soberania de um Estado esbarra, mas não interfere, na soberania do outro. Além disso, regras impostas por organizações supranacionais ou em regime de cooperação e integração, como ONU, EU, OCDE etc. também funcionam marcos para delimitar a extensão do poder soberano.²⁵

Antonio Augusto Cançado Trindade²⁶ alerta para a total improcedência de se invocar a soberania estatal com o propósito de interpretação e aplicação dos tratados de direitos internacionais de humanos, pois tais tratados impõem deveres que implicam a interação entre suas normas e as de direito interno. Assim, ao firmá-los os Estados-signatários comprometem-se a compatibilizar seus respectivos sistemas jurídicos com os direitos e garantias assegurados pelas normas internacionais.

A ordem jurídica internacional, tal como a ordem jurídica interna dos Estados, é composta por normas de caráter obrigatório, irrevogável e imperativo. Ao firmar um tratado internacional, os Estados signatários restringem o próprio exercício

²⁴ BORGES, José Souto Maior. Direitos Humanos e Tributação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. II São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 42.

²⁵ Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. Prestação de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 74.

²⁶ TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *Tratado de Direito Internacional dos Direitos Humanos*, vol. I. Porto Alegre: 1997, Sergio Antonio Fabris, p. 418/419.

de suas respectivas soberanias. Comprometem-se a deixar de desempenhar²⁷ parte de sua competência ou cedê-las aos órgãos de Direito Internacional, subordinando-se voluntariamente à sua jurisdição²⁸. Essas normas oriundas de fontes internacionais são aptas para gerar direitos e obrigações para os Estados signatários, bem como para seus cidadãos.

Assim, atualmente, o conceito de soberania não pode mais ser compreendido em termos absolutos e ilimitados, pois o panorama jurídico foi redesenhado para albergar uma ordem jurídica internacional e os ordenamentos Estatais, todos sistemas autônomos e independentes.

Cada Estado é livre para editar seu sistema tributário, fixar regras-matriz de incidência tributária, escolher os fatos jurídicos tributários, as alíquotas e outros. Não há qualquer impedimento ou ilicitude na possibilidade de determinado rendimento ser tributado em dois Estados diferentes, como consequência da soberania tributária exercida por aqueles dois países. Todavia, até mesmo a soberania, em sua concepção atual, verifica-se restrita pelos princípios gerais de direito e Convenções internacionais celebradas pelo referido Estado. As CITs representam auto-limitações à soberania tributária dos Estados signatários.

Por isso, se um Estado editar normas que limitem ou afastem a disciplina de tributação dos rendimentos veiculada pelas CITs, incorrerá na condenável prática de *treaty override*, que consiste no descumprimento das obrigações pactuadas pela introdução de normas posteriores incompatíveis com as CITs, e violará o princípio da *pacta sunt servanda*.

²⁷ Note-se – nesse particular – que consideramos a competência tributária, nos termos em que disciplinada na Constituição Federal brasileira é caracterizada pela indelegabilidade e irrenunciabilidade.

²⁸ CAIELLA, Pascual. Problemas relativos a la compatibilización de los derechos constitucionales y el derecho comunitario. In: SUNDFELD, Carlos Ari e VIEIRA, Oscar Vilhena. *Direito Global* (coord.). São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 63.

1.3. O PLURALISMO JURÍDICO E A INTERAÇÃO ENTRE O SISTEMA JURÍDICO E ECONÔMICO

Duas teorias se propõem a descrever a relação entre a ordem jurídica internacional e os ordenamentos internos dos Estados: (i) o monismo, cujo precursor foi Kelsen²⁹, para quem a ratificação dos tratados internacionais produz efeitos concomitantes, pois o Direito Internacional e o direito interno dos Estados comporiam um sistema único, e (ii) o pluralismo, que admite a validade de mais de um sistema jurídico concomitantemente.

A teoria monista considera a existência de uma única ordem jurídica, que é composta tanto pelo sistema jurídico interno, quanto pelo sistema do Direito Internacional. Kelsen³⁰ é adepto da teoria monista com primazia do Direito Internacional, por isso, no ápice de sua pirâmide está a *grundnorm* a norma hipotética fundamental que dá fundamento de validade para todo o sistema jurídico internacional, seguida pela a norma consuetudinária que permite que os Estados celebrem tratados – o *pacta sunt servanda*.

Kelsen³¹ critica duramente a teoria pluralista argüindo a impossibilidade de se sustentar, do ponto de vista lógico, tanto as normas do direito interno quanto as normas do Direito Internacional como sistemas jurídicos distintos e válidos simultaneamente. Para ele, se admitida a validade do ordenamento jurídico interno, nem sequer seria possível admitir o Direito Internacional como Direito, pois seria impossível haver uma outra ordem jurídica vinculante válida ao mesmo tempo que o direito interno. As situações jurídicas deveriam ser interpretadas, nesta hipótese, ou partindo-se do ordenamento jurídico interno, ou partindo-se do ordenamento jurídico internacional.

Todavia, como bem observou Vilanova, a pluralidade de sistemas jurídicos é “dado-da-experiência”. Não se pode confundir o sistema jurídico-positivo

²⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 370/383.

³⁰ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, 374/377.

³¹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 364.

estatal (sistema objeto) com o sistema da ciência do Direito (metalinguagem). A unicidade do sistema da ciência do Direito é derivada da norma fundamental pressuposta por Kelsen³², enquanto a pluralidade dos sistemas jurídico-positivos estatais decorre de fatos históricos e sociais. Enquanto o sistema da ciência do Direito é uno, despido de contradições, lacunas e obscuridades, os sistemas jurídico-positivos estatais são plurais e admitem conflitos e lacunas.

Dessa forma, a unicidade é característica das proposições pertencentes ao sistema da ciência do direito. A pluralidade dos sistemas jurídico-positivos não impede que a ciência do Direito seja una e harmônica³³.

Teubner³⁴ também admite a pluralidade de sistemas jurídicos válidos, independentes e concorrentes. Baseou-se nos ensinamentos de Luhmann³⁵, para quem a validade das normas decorre do processo circular de produção e aplicação do direito. Para Teubner, então, poderia haver pluralidade de sistemas jurídicos, simultaneamente válidos e independentes dos ordenamentos jurídicos Estatais. Esses sistemas independentes trocam informações por acoplamentos estruturais como os tratados internacionais, os princípios gerais de direito comumente aceitos e os Tribunais internacionais.

No passado, a unidade do direito e a soberania eram pontos símbolos da identidade nacional e, conseqüentemente, da justiça universal, por isso, a unidade do

³² “Neste caso, o que dá unidade à pluralidade de proposições normativas vigentes é a proposição situada em nível de metalinguagem ou metassistema. A norma fundamental, como condição da possibilidade do conhecimento dogmático do Direito (sua função gnosiológica) é, sintaticamente, proposição situada fora do sistema de Direito positivo. Quando Kelsen diz, repetidamente, que não é norma posta (estatuída por uma autoridade ou pelo costume), mas pressuposta, podemos traduzir isso em termos de Lógica moderna: a norma fundamental é uma proposição de metalinguagem; não está ao lado das outras proposições do Direito positivo, não proveio de nenhuma fonte técnica; carece de conteúdo concreto e, relativamente à matéria das normas positiva, é forma condicionante delas (forma cognoscente, hipótese epistemológica). O sistema da ciência jurídica tem na norma fundamental a condição de conhecimento do objeto (o Direito positivo)” (VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 176).

³³ MARCO, Eugenio de. *Percorsi del "nuovo costituzionalismo"*. Milano: Giuffrè, 2008, p. 160. MORCHÓN, Gregorio Robles. *Pluralismo jurídico y relaciones intersistémicas: ensayo de teoría comunicacional del derecho*. Navarra: Thomson Civitas, 2007. p. 38.

³⁴ TEUBNER, Gunther. *'Global Bukovina': Legal Pluralism in the World Society. Global Law Without a State*. Hampshire: Dartmouth Publishing Company, 1997.

³⁵ LUHMANN, Niklas. *Sistema jurídico y dogmática jurídica*. Madrid: Centro de Estudios constitucionales, 1983, p. 24 e ss.

sistema jurídico era premissa indiscutível, decorrente da soberania. No entanto, atualmente o conceito de soberania aparece em termos menos absolutos, para qualificar um poder que está submetido um único poder superior (o Direito Internacional). Se a soberania não é mais absoluta, a unidade do Direito também há muito deixou de ser inquestionável. A produção normativa deixou de ser monopólio do Estado, permitindo a co-existência e de validade simultânea e concorrente entre os sistemas jurídicos.

Cada sistema de normas corresponde a um Estado soberano³⁶. A pluralidade de normas fundamentais diferenciadas pode ser explicada pela morfologia história e política. Além disso, podemos selecionar um fundamento normativo do Direito Internacional Público que reconhece o poder de fato exercido por determinado Estado e nomeá-lo como o fato jurídico fundamental. Assim, o Direito Internacional Público estaria juridicizando um fato social e atribuindo-lhe os efeitos de direito da norma fundamental.

Teremos, então, em um mesmo patamar, uma pluralidade de sistemas jurídicos Estatais independentes e, num patamar superior, um sistema internacional que abrange parte dos demais. Os sistemas jurídicos Estatais excluem-se entre si, mas parte deles está contida no sistema superior do Direito Internacional Público. Ou, como bem explicou Lourival Vilanova:

“Os sistemas jurídicos estatais estão neste caso: excluem-se entre si (por carecerem de igualdade) e incluem-se como partes ou membros do subconjunto que é o direito internacional público. (...) A delegação feita pelo sistema de Direito internacional, distribuindo as competências estatais em âmbitos-de-validade temporal, espacial, pessoal e material, não exaure o conteúdo dos sistemas estatais, cada qual diverso um do outro.”³⁷

³⁶ Lembramos, a esse respeito, as palavras de Lourival Vilanova: “Temos, como dado-da-experiência, o pluralismo dos sistemas jurídicos dos Estados. Sob o ponto de vista formal-jurídico, cada Estado é um sistema. Independente um do outro e uno” (VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad: 1997, p. 163).

³⁷ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad: 1997, p. 181.

Com efeito, não são todas as normas do sistema do Direito Internacional que estão contidas nos subconjuntos dos sistemas jurídicos Estatais, mas apenas aquelas que foram incorporadas na forma prevista. Assim, como bem lembrou Vilanova, a relação entre os subsistemas jurídicos Estatais e o sistema do Direito Internacional é uma relação de intersecção: o sistema do Direito Internacional é um conjunto e cada sistema jurídico estatal forma um subconjunto independente e autônomo, todavia, há normas internacionais comuns no sistema jurídico do Direito Internacional e sistema jurídico interno dos Estados que se localizam na área de intersecção. Estas são as normas que, originadas do Direito Internacional, foram incorporadas de acordo com o procedimento previsto pelo próprio sistema jurídico Estatal.

Nesse ponto, vale estabelecer uma premissa que é fundamental para o desenvolvimento do presente estudo. Adotamos o conceito de sistema de Luhmann: o sistema do direito, da econômica, da política e outros são todos sistemas independentes, diferenciados de seu ambiente, cada qual usa código e programa próprios para suas operações. O sistema do direito adota o código legal/ilegal ou válido/inválido. Cada sistema é operacionalmente fechado (autopoético), mas cognitivamente aberto para observar as diferenças sistema/ambiente. Assim, os sistemas do direito, da economia, da política percebem diferenciações e “irritações”³⁸ que lhes permitem a constante evolução. A Constituição Federal, por exemplo, é um acoplamento estrutural que permite a interação do sistema do direito e da política.

O sistema social é composto dos subsistemas jurídico, econômico e outros; cada subsistema fechado e com um código binário próprio para realizar suas operações (autopoesis), todavia afetado pelo ambiente e conseqüentemente pelos

³⁸ “Autopoietic theory also claims that these social spheres do no exchange information between each other but rather produce information of their own under the impression of external ‘noise’” (FEBBRAJO, Alberto e TEUBNER, Gunther. *Autonomy and regulation in the autopoietic perspective and introduction*. In: TEUBNER, Gunther; FEBBRAJO, Alberto. *State, law, and economy as autopoietic systems: regulation and autonomy in a new perspective*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1992. p. 390-415).

demais subsistemas³⁹. O sistema jurídico, por exemplo, pode ser influenciado por eventos econômicos, políticos e outros. Essa influência é recebida pelo sistema jurídico como informações, opções entre uma determinada gama de possibilidades, e, como explicou Luhmann, a escolha das opções depende das operações do sistema, praticadas com seu código próprio (legal/ilegal, válido/inválido, no caso do sistema jurídico).

Admitimos, portanto, a influência de eventos econômicos no subsistema jurídico e a harmonia entre todos que são componentes do sistema social. Eventos econômicos, vertidos na linguagem competente e juridicizados por uma norma jurídica, tornam-se fatos jurídicos, que desencadeiam efeitos nos diversos ramos do direito. São recepcionados com o código binário do sistema jurídico e compõem operações do sistema jurídico. Por isso, um evento econômico (venda de imóvel) terá conseqüências de direito civil (transferência de propriedade) e de direito tributário (incidência de imposto sobre a renda no potencial ganho de capital auferido) e poderá servir de informação para a tomada de decisões, influenciando as operações do sistema jurídico.

1.4. O DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO – CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS

A ordem jurídica internacional, tal como o ordenamento jurídico interno dos Estados, é composta por normas válidas, cujo conjunto corresponde ao sistema⁴⁰

³⁹ “Closure of autopoietic reproductive connections is possible only as a characteristic of a system within an environment; it presupposes exclusion of the environment and simultaneously that the system is affected by its environment.

On the basis of autopoietic closure, the system can develop internal openness for facts, situations and events of its environment. Within the system, events which can be determined by the environment take on the character of *information*, i.e., selections of a range of other possibilities. The range of choice in question is ultimately determined by the autopoiesis of the system itself, i.e., by the closure of the system. To that extent, closure is a condition for openness” (LUHMANN, Niklas. The coding of the legal system. In: TEUBNER, Gunther; FEBBRAJO, Alberto. *State, law, and economy as autopoietic systems: regulation and autonomy in a new perspective*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1992, p. 145-185).

⁴⁰ Consideramos sistema o conjunto das normas jurídicas válidas, num intervalo de tempo e sobre específico espaço territorial (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 45).

de Direito Internacional Público. A função primordial do Direito Internacional Público é traçar o âmbito de validade e competência dos sistemas jurídicos internos de cada Estado, identificando quem, onde e como as leis emanadas do poder legislativo desses Estados soberanos podem ser aplicadas.⁴¹

O Direito Internacional Tributário é subsistema do sistema do Direito Internacional Público. É um subsistema composto de normas oriundas de fontes internacionais, cuja aplicação envolve mais de uma ordem jurídica. Normas do Direito Internacional Tributário, como são as contidas nos tratados e nas CITs⁴², delimitam as esferas de competência tributária de cada um dos Estados envolvidos, autorizando-os ou impedindo-os de exigir tributo sobre determinadas pessoas ou fatos jurídicos.

Neste ponto, importante notar que as normas de Direito Tributário Internacional e as normas de Direito Internacional Tributário são originadas por diferentes fontes e se submetem a critérios de validade distintos⁴³.

As fontes do direito são os fatos produtores de normas jurídicas, são órgãos habilitados pelo sistema para produzir normas⁴⁴, de acordo com o procedimento previsto no próprio sistema. São eventos sociais, que, juridicizados pelas normas que regulam a produção normativa, tornam-se fatos jurídicos produtores de normas.

As normas de Direito Tributário Internacional são originadas de fonte interna, por procedimento legislativo previsto no sistema interno dos Estados, notadamente na respectiva Constituição. O próprio sistema jurídico interno dos Estados identifica o critério de validade de suas normas, estabelecendo o procedimento adequado para sua introdução ou retirada.

⁴¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 13.

⁴² Para Ottmar Buhler, o Direito Fiscal Internacional seria constituído pelas normas internas de conflitos e o Direito Internacional Fiscal pelas normas dos tratados de dupla tributação, princípios e conceitos de Direito Internacional Público em geral, e numa concepção ampla incluiria as normas internas de conflitos (BUHLER, Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Madrid: Estudios de Derecho Financiero, 1968, p. 5). Neste sentido, SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Estudios de Derecho Financiero, 1962, p. 194.

⁴³ TORRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. São Paulo: RT, 2001, p. 554 e 555.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 45.

Por sua vez, as normas de Direito Internacional Tributário são oriundas de fonte de produção internacional – refletindo o *pacta sunt servanda* – e submetem-se aos critérios de validade são definidos no próprio tratado ou CIT, por costumes, ou em estatutos de órgãos supranacionais. São órgãos habilitados pelo sistema do Direito Internacional Público, competentes para introduzir normas no sistema, os representantes dos Estados, as Cortes internacionais e outros órgãos reconhecidos pelo Direito Internacional. Os veículos introdutórios de normas derivadas de fontes internacionais são os tratados, as Convenções internacionais, as diretivas, as decisões das Cortes internacionais, soluções de procedimento amigável, decisões em procedimento arbitral, acordos mútuos entre os Estados⁴⁵⁻⁴⁶. O Direito Internacional Tributário, sendo subsistema do Direito Internacional Público, é composto pelas normas que regulamentam a pretensão impositiva dos Estados, normas essas eivadas das fontes internacionais acima apontadas, veiculadas por intermédio de tratados e CITs.

Firmamos, então, importantes premissas que serão adotadas no presente estudo: (i) o Direito Internacional Tributário é subsistema autônomo do Direito Internacional público, composto pelas normas que regulam a pretensão impositiva dos Estados; (ii) todas essas normas de Direito Internacional Público, originadas por fonte internacional, são incorporadas no sistema jurídico interno dos Estados de acordo com métodos próprios estabelecidos pelos respectivos sistemas; (iii) assim, os sistemas jurídicos internos dos Estados relacionam-se com o sistema do Direito Internacional Tributário como conjuntos autônomos, com regiões de intersecção, nas quais estão as normas originadas de fontes internacionais devidamente incorporadas pelo sistema jurídico de determinado Estado.

⁴⁵ As decisões das cortes internacionais são normas individuais e concretas.

⁴⁶ O estatuto da Corte de Justiça de Haia parte de conceito distinto de “fontes de direito” e considerada como fontes do direito internacional os tratados internacionais, o costume, os princípios gerais de direito, a jurisprudência e as normas de direito comunitário.

É importante observar que a interpretação de normas de fonte internacional⁴⁷ – como são os tratados e as CITs – é regulamentada pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (“Convenção de Viena”), que consolida princípios gerais internacionalmente aceitos e práticas consuetudinárias. A Convenção de Viena foi assinada⁴⁸, mas não ratificada pelo Brasil. Não obstante, Philip Baker⁴⁹, Klaus Vogel⁵⁰ e Garbarino⁵¹ são unânimes ao afirmar que suas normas devem ser consideradas para a interpretação das CITs ainda que, tal como o Brasil, o Estado signatário não a tenha ratificado. Por isso, em nossa opinião, as CITs celebradas pelo Brasil devem ser interpretadas em conformidade com os princípios *pacta sunt servanda*⁵², boa fé⁵³ e com a norma do art. 18⁵⁵, que impõem aos Estados signatários a obrigação de não frustrar o objeto e a finalidade dos tratados.

⁴⁷ BELLAN, Daniel Vitor. Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 605-669.

⁴⁸ A Convenção de Viena foi assinada pelo Brasil em 23 de maio de 1969, no entanto, ainda aguarda aprovação do Congresso Nacional para sua ratificação.

⁴⁹ BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital of 1992*. 2. ed. London: Sweet & Maxwell, 1994, p. E-2.

⁵⁰ VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions: a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation on income and capital. With a particular reference to German treaty practice*. 3 ed. London: Kluwer, 1997, p. 35.

⁵¹ GARBARINO, Carlo. *La tassazione del reddito transnazionale*. Padova: CEDAM, 1990, p. 530.

⁵² Artigo 26 – Pacta Sunt Servanda.

Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.

⁵³ Artigo 31 – Regra geral de interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé, segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respectivos objeto e fim. (...)

⁵⁴ Artigo 27 – Direito Interno e Observância dos Tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

⁵⁵ Artigo 18 – Obrigação de Não Frustrar o Objeto e Finalidade de um Tratado antes de sua Entrada em Vigor

Um Estado é obrigado a abster-se da prática de atos que frustrariam o objeto e a finalidade de um tratado, quando:

- a) tiver assinado ou trocado instrumentos constitutivos do tratado, sob reserva de ratificação, aceitação ou aprovação, enquanto não tiver manifestado sua intenção de não se tornar parte no tratado; ou
- b) tiver expressado seu consentimento em obrigar-se pelo tratado no período que precede a entrada em vigor do tratado e com a condição de esta não ser indevidamente retardada.

Dessa forma, o propósito⁵⁶ da CITs é essencial para a adequada interpretação de suas normas, em conformidade com o que estabelecem os arts. 18, 26, 27 e 31 da Convenção de Viena.

Além do propósito e do texto, em conformidade com o art. 31 da Convenção de Viena⁵⁷, as CITs devem ser interpretadas de acordo com o contexto. Consideramos contexto, em sentido amplo, os Comentários da OCDE⁵⁸ que são bastante elucidativos por estabelecerem conceitos uniformes e esclarecerem aspectos outrora controversos das normas oriundas das Convenções celebradas nos moldes da OCDE. Desde sua criação, o Comitê dos Assuntos vem examinando a matéria, traçando diretrizes hermenêuticas para a solução de lacunas, omissões, obscuridades e principalmente os concursos de pretensões impositivas entre os Estados. Embora o Brasil não seja membro da OCDE, seus representantes participaram das discussões para elaboração do modelo de CIT, inclusive manifestando reservas quanto a determinadas normas. Tais comentários descrevem a abrangência das normas

⁵⁶ VOGEL lembra que o propósito dos tratados não corresponde à intenção subjetiva das partes, mas sim, ao objetivo expressamente manifestado e refletido em suas normas. (VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions: a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation on income and capital. With a particular reference to German treaty practice*. 3 ed. London: Kluwer, 1997, p. 37.)

⁵⁷ Artigo 31 (...)

2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreende, além do texto, o preâmbulo e anexos inclusos:

a) qualquer acordo que tenha relação com o tratado e que se celebrou entre todas as partes na altura da conclusão do tratado;

b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes na ocasião da conclusão do tratado e aceite pelas outras partes como instrumento relacionado com o tratado.

3. Ter-se-á em consideração, simultaneamente com o contexto:

a) todo o acordo ulterior estabelecido entre as partes sobre a interpretação do tratado ou a aplicação das suas disposições;

b) toda a prática seguida ulteriormente na aplicação do tratado pela qual se estabeleça o acordo das partes em relação à interpretação do tratado;

c) toda a regra pertinente de Direito Internacional aplicável à relações entre as partes.

4. Um termo será entendido num sentido particular se estiver estabelecido que tal era a intenção das partes.

⁵⁸ Os Comentários da OCDE são obrigatórios para os Estados membros, de acordo com o artigo 18 do Regulamento da OCDE e embora não sejam vinculantes para os Estados não-membros, sua relevância é reconhecida por Garbarino (GARBARINO, Carlo. *La tassazione del reddito transnazionale*. Padova: CEDAM, 1990, p. 543). ENGELEN, Frank. *Interpretation of tax treaties under international law*. Amsterdam: IBFD, 2004, p. 439-449.

convencionais, elucidam seu conteúdo e identificam, hipoteticamente, eventos concretos que estão sujeitos a sua aplicação. A relevância dos Comentários da OCDE para a interpretação dos tratados e das CITs encontra fundamento no princípio da concordância das decisões, já que pressupõem o consenso dos Estados-membros, desempenhando papel proeminente na árdua tarefa de harmonização dos sistemas tributários internos.

Com efeito, o objetivo das CITs é evitar pluritributação dos rendimentos, pois, embora tais situações decorram da pluralidade de pretensões impositivas e do exercício da soberania fiscal e sejam legítimas perante a ordem jurídica internacional, a pluritributação não se coaduna com o atual panorama social, que exige a livre circulação de pessoas, bens, capitais, serviços e empresas.

Além disso, como consta dos Comentários da OCDE ao art. 1º⁵⁹, as CITs têm como objetivo evitar a evasão fiscal e a elusão fiscal. Tal finalidade está em consonância com o princípio da boa-fé⁶⁰, da isonomia, da capacidade contributiva consagrados pelo nosso sistema jurídico.

1.5. A RELEVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS NA HERMENÊUTICA JURÍDICA

Normas originadas de fontes internacionais também devem ser interpretadas em conformidade com tais princípios, por força do art. 31, *caput* e § 3º, b, da Convenção de Viena. Especificamente em relação às CITs, os princípios tributários comuns às nações também são regras de Direito Internacional aplicáveis às

⁵⁹ Com as modificações de 2003: “7. The purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.”.

⁶⁰ Importante mencionar que há juristas estrangeiros que afirmam que há um princípio geral de direito que proíbe o uso abusivo ou impróprio dos tratados, com base no art. 23 da Convenção de Viena, que determina que os tratados devem ser interpretados de boa-fé. (BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. v. 14. p. 309.).

relações entre as partes e, portanto, devem auxiliar o intérprete no esforço hermenêutico.

Os princípios são denominados pela doutrina como “normas de *fattispecie* aberta” “princípios de não-identificação” ou “cláusulas abertas”. Carregam valores relevantes, considerados caros ao espírito humano e pressupostos para a concretização de um determinado fim.

Na visão de Paulo de Barros Carvalho⁶¹, princípios são as regras portadoras de núcleos axiológicos de grande magnitude, influenciando a orientação das demais normas do sistema, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação. O direito é do homem e de seu tempo. É produto cultural, construído a partir das normas postas, pela atividade do intérprete. Carrega os valores coletivos que foram refletidos no texto normativo, bem como os valores individuais e subjetivos de seu intérprete, naquele dado momento histórico.

O sistema jurídico exerce papel de guia da sociedade em direção ao futuro, orientando o comportamento social. E as codificações modernas incorporam os princípios que passaram a ser reconhecidos legitimados e positivados no ordenamento jurídico⁶².

Os princípios gerais de direito foram incluídos no elenco das fontes do direito no Estatuto da Corte Internacional de Justiça de Haia, sendo apontados como solução para os conflitos, lacunas ou ambigüidades no sistema jurídico. Embora não nos pareça tecnicamente adequada a inclusão dos princípios no rol das fontes do direito (na medida em que consideramos como fontes apenas focos ejetores de normas jurídicas e como fontes formais os veículos introdutórios de normas no sistema), é indiscutível a relevância hermenêutica dos princípios que servem como diretrizes para iluminar e orientar o intérprete.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles e LOBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões Controvertidas em Matéria Tributária*. Belo Horizonte: 2004, Fórum, p. 37.

⁶² BARROSO, Luis Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 2. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 306-307.

O Poder Judiciário tem recorrido aos princípios buscando por soluções não apontadas pela lei, ou até mesmo contra a lei⁶³. Os princípios são programas decisoriais flexíveis, orientados para a produção de determinadas consequências⁶⁴⁻⁶⁵, por exemplo, o princípio da igualdade tem como propósito assegurar o tratamento equânime entre pessoas que estejam numa mesma situação; o princípio da segurança jurídica tem como finalidade assegurar a previsibilidade das relações jurídicas e a certeza do direito, consecutivamente.

Sem sombra de dúvida, os princípios gerais de direito pertencem ao sistema jurídico sempre que estiverem expressos e positivados, contudo, há também princípios implícitos.

Para Paulo de Barros Carvalho,⁶⁶ os princípios estão distribuídos entre a linguagem-objeto e a metaligação (ciência do direito). Os princípios expressos e positivados no sistema pertencem à linguagem objeto, ao sistema do direito positivo, enquanto os princípios implícitos pertencem à ciência do direito.

Teubner explica a existência e a validade desses princípios pelo fenômeno da circularidade do direito e pelos paradoxos tão frequentes na teoria de Luhmann. Os princípios positivados são aplicados por atividade de dedução, enquanto os princípios implícitos são construídos pelo intérprete, pela indução do conjunto de elementos que compõem o sistema jurídico. Assim, pela indução constroem-se princípios que são aplicados pelas decisões. Os princípios pertencem ao sistema, ainda que não estejam expressos, pois estão presentes nele, contudo, sua enunciação ocorre no momento da decisão. Uma vez construídos os princípios, pode-se afirmar que eles

⁶³ Para Lourival Vilanova: “Se o juiz julga sem lei, e mesmo contra a lei (lei em sentido amplo), inovando para atender as necessidades emergentes, explícita ou implicitamente o sistema habilitou o juiz”(VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 181).

⁶⁴ NEWMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 24.

⁶⁵ TEUBNER, Gunther. Alienating Justice: On the surplus value of the twelfth camel. In: PRIBAN, Jeri e NELKEN, David. (coord.). *Law's New Boundaries. The Consequences of legal Autopoiesis*. Great Britain: Dartmouth, 2001.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles e LOBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões Controvertidas em Matéria Tributária*. Belo Horizonte: 2004, Fórum, p. 37.

sempre estiveram presentes nos sistema. Pertencem ao sistema porque foram aplicados por uma decisão, num processo circular.

Um bom exemplo para explicar o paradoxo verificado entre o sistema jurídico e os princípios gerais de direito é a estória do 18º camelo, narrada por Foerster. Ele conta que um religioso islâmico cavalgava pelo deserto em seu camelo, quando encontrou um grupo de homens com um grupo de camelos, visivelmente entristecidos. Ao perguntar sobre a causa dessa tristeza, o *mullah* foi informado que o pai dos homens havia morrido e deixou como herança os 17 camelos que os acompanhavam. Todavia, os homens não sabiam como repartir a herança, que deveria ser dividida da seguinte forma: o mais velho herdaria metade, o segundo um terço e o último um nono dos camelos. Compreendendo o problema, o *mullah* juntou seu camelo aos demais e começou a dividir. Metade de 18 é 9, um terço é 6 e um nono é 2. E a soma de 9, 6 e 2 é 17. Resolvido o problema o *mullah* pega seu camelo e segue seu caminho.

Os princípios gerais de direito exercem no sistema jurídico a mesma função que o 18º camelo. Devem ser considerados internos ao sistema para possibilitar as operações, que, sem sua presença, não seriam possíveis. A operacionalidade do sistema só é possível se considerado um conjunto unitário, como o conjunto de camelos, os princípios gerais de direito são pressupostos, tal como o 18º camelo, que é exterior ao sistema, mas não pode deixar de ser pressuposto. E, sendo pressupostos, os princípios não podem ser considerados externos, mas sim internos ao sistema.

No exemplo, o 18º camelo não existia no sistema, tanto é que teve que ser emprestado pelo *mullah* e depois foi devolvido, mas seu empréstimo possibilitou a operação de divisão de bens. Dessa concepção de princípios surge o inevitável paradoxo: os princípios são internos ao sistema por que foram aplicados por decisões, ou são aplicados por essas decisões por pertencerem ao sistema? Tal paradoxo, típico da teoria Luhmaniana, representa a operatividade do sistema por intermédio dos princípios e nada mais é que uma consequência da auto-referência do direito.

A circularidade e auto-referência enfatizam a importância dos princípios, pois, ainda que muitas vezes violado, se sua prevalência for reconhecida pelo Poder Judiciário, esse princípio se mostrará uma diretriz relevantíssima ao sistema jurídico. Por outro lado, se a infringência ao princípio for admitida pelo Poder Judiciário, a carga axiológica do princípio toma novas proporções, adquirindo outro conteúdo semântico. A sobreposição de um princípio a outro e a modificação de seu teor são corriqueiras no plano pragmático e refletem os valores e paradigmas adotados pela sociedade humana naquele determinado momento histórico.⁶⁷

Com efeito, princípios são diretrizes que influenciam e orientam todas as demais normas pertencentes ao sistema jurídico, por isso dirigem-se tanto ao legislador – que deverá editar normas jurídicas em harmonia com os princípios – quanto ao aplicador do direito, que deverá tê-los em mente ao construir as normas individuais e concretas. Os princípios influenciam e se sobrepõem às normas jurídicas, assegurando a coerência e harmonia do sistema⁶⁸

Os princípios exercem papel fundamental na hermenêutica jurídica, possibilitando a tomada de decisões flexíveis, objetivando a produção de efeito pré-determinado e garantindo a uniformidade e a harmonia do sistema

1.5.1. O *Pacta Sunt Servanda*

Os princípios gerais de direito são arrolados como “fonte”⁶⁹ de Direito Internacional Tributário e referidos pelo art. 38 do Estatuto do Tribunal Internacional de Justiça de Haia como aqueles “reconhecidos pelas nações civilizadas”. Entre outros,

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles e LOBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões Controvertidas em Matéria Tributária*. Belo Horizonte: 2004, Fórum, p. 56.

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 429-456.

⁶⁹ Não obstante não consideremos os princípios gerais de direito como fonte do direito internacional – posto que são fontes do direito apenas os fatos ejetores de normas jurídicas – é a larga aceitação dos valores considerados relevantes para o Estado de Direito que representa a importância dos princípios gerais de direito para a construção hermenêutica.

constam a segurança e a certeza do direito, a boa fé, o direito de ação, a irretroatividade, a proibição ao locupletamento sem causa, todos preconizados pelo Estado de Direito.

Em 24 de outubro de 1970 foi promulgada a “Declaração Relativa aos Princípios de Direito Internacional Regendo as Relações Amistosas e Cooperação entre os Estados Conforme a Carta da Organização das Nações Unidas – ONU”. O objetivo dessa declaração é propor uma interpretação de seus princípios, de acordo com seus objetivos e propósitos⁷⁰, a fim de reduzir a distância entre a realidade social e o ordenamento jurídico internacional. Tal Declaração consagrou sete princípios fundamentais, quais sejam: a proibição ou renúncia ao uso ou ameaça de força nas relações internacionais, a não intervenção, a cooperação internacional, a igualdade de direitos e a autodeterminação dos povos, a igualdade soberana dos Estados e a boa-fé no cumprimento das obrigações internacionais.

A boa-fé é subjetiva, é valor que se refere à intenção das partes. Os termos, os direitos e as obrigações devem ser interpretados de modo ponderado, respeitados os padrões éticos, sem intenção de obter vantagem adicional ou causar prejuízo a outra parte. O princípio de boa-fé nas relações entre os Estados impõe sejam respeitados os Pactos internacionais firmados pelos Estados signatários enquanto válidos, vigentes e eficazes perante o sistema do Direito Internacional público.

Conseqüência da boa-fé é o princípio do *pacta sunt servanda*, princípio produzido por via consuetudinária que reconhece aos Estados poder para regular as relações mútuas por meio de tratados, sendo pressuposto fundamental de todo o direito consuetudinário.

É o que afirma Cançado Trindade⁷¹:

"Como poderia um Estado Parte em um tratado explicar aos demais Estados Partes a ‘derrogação’ ou ‘revogação’ do referido tratado por uma

⁷⁰ TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *Princípios de Direito Internacional*. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1981. p. 55.

⁷¹ TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *Tratado de direito internacional dos direitos humanos*. Porto Alegre: Fabris, 2003. v. 3, p. 439.

lei? Que segurança jurídica ofereceria este Estado no cumprimento de seus compromissos internacionais? Tal entendimento, avançado em uma época em que o Estado territorial se julgava autosuficiente e árbitro final do alcance de suas obrigações internacionais, leva em última análise à própria negação do Direito Internacional, além de colocar sob suspeita a boa-fé do Estado ao contrariar aquelas obrigações."

A celebração de tratados bilaterais ou multilaterais é procedimento que envolve desde a negociação até o consentimento formal dos Estados contratantes, manifestado na ratificação. Esse consentimento formal deve ser mantido e respeitado nas relações posteriores entre os Estados contratantes.

Sobre o *pacta sunt servanda*, Vitor Antonio Duarte Faveiro assevera:

“A ordem jurídica a que, em sentido assim precisado e restrito, se pode chamar direito internacional tributário, é constituída por uma série de normas ou princípios de origem ultra-estadual, que se localizam fora e para além do direito interno de cada um dos Estados, e que os Estados por ele abrangidos são obrigados a cumprir, e obrigados, por isso, a adoptar, em harmonia com seu direito interno. A resolução do problema da ultrapassagem do âmbito do poder da soberania tributária de cada Estado – dada a inexistência de soberania internacional – estava, nas estruturas clássicas, no reconhecimento da existência de uma ordem suprema de respeito mútuo desde todos os tempos expressa pela fórmula *pacta sunt servanda*, pelo costume do bom viver entre os povos, e pela existência de uma comunidade de fins que excedem e por vezes se sobrepõem aos fins nacionais. Na época contemporânea, a solidariedade social e a cooperação dentro de um sentido universal de comunidade de interesses humanos vem superando, nas relações internacionais, os pressupostos clássicos, que não por vezes como inequívocas fontes de direito, pelo menos como factores causais de movimentos de harmonização de interesse, de objectivos e de regimes”⁷²⁻⁷³.

O princípio do *pacta sunt servanda* foi positivado nos arts. 26, 27 e 46 da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados, celebrada dia 16 de maio de 1969, *verbis*:

“Art. 26 – Todo tratado em vigor obriga às partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.

⁷² FAVEIRO, Vitor Antonio Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal português*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1984, p. 623.

⁷³ Também nesse sentido: DIAS DE SOUZA, Hamilton. Tratados internacionais – OMC e Mercosul. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 27, p. 35.

Art. 27 – Uma parte não poderá invocar as disposições de seu direito interno como justificção do incumprimento de um tratado. Esta norma se estenderá sem prejuízo do disposto no art. 46.

(...)

Art. 46 – 1. O fato de que o consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado haja sido manifestado com violação de uma disposição do seu direito interno concernente à competência para celebrar tratados não poderá ser alegado pelo Estado como vício de seu consentimento, a menos que essa violação seja manifesta e afete a uma norma de importância fundamental de seu direito interno.

2. Uma violação é manifesta se resulta objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda na matéria conforme a prática usual e de boa-fé.”

O princípio do *pacta sunt servanda* é importante critério para a solução de controvérsias entre o direito interno dos Estados e o Direito Internacional Público. O princípio *pacta sunt servanda* garante que os Estados darão cumprimento às obrigações pactuadas internacionalmente e determina que sejam editadas normas em harmonia com seu teor, nunca conflitantes com as disposições do tratado ou CIT.⁷⁴

Como consequência do *pacta sunt servanda*, havendo conflito entre o direito interno e a norma da Convenção internacional, prevalecerá o tratamento previsto na norma internacional, até que seja observado o procedimento de denúncia, próprio para sua retirada do sistema do Direito Internacional.

Em caso de conflito com normas internas, o tratamento específico estabelecido em uma CIT deve prevalecer para os impostos e pessoas que estão contemplados em seu escopo⁷⁵, exceto se houver provas concretas de evasão fiscal praticada por atos ilícitos, mediante a interposição de pessoas (*conduit companies*⁷⁶)

⁷⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Pluriributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. São Paulo: RT, 2001, p. 581.

⁷⁵ O escopo das CIT em geral está delineado nos arts. 1 (pessoas) e 2 (impostos) do modelo da OCDE.

⁷⁶ “A ‘conduit company’ may be defined as a company which obtains the benefits of a tax treaty in respect of income arising in a foreign country, the economic benefit of which accrues to persons in another country who would not have been entitled to such treaty benefits had they received the income directly. This may be achieved by, e.g., the conduit company lending the income to those persons, reinvestment of the income for their ultimate benefit, or distribution by way of (tax-exempt) dividend. A back-to-back loan is also a typical example of the use of a conduit company. A conduit company is generally subject to no or minimal taxation under its domestic laws

maculada por fraude ou simulação; cuja única finalidade é permitir a aplicação da CIT, que seria, de outro modo, inaplicável (*treaty shopping*). Isto porque, a prática de evasão fiscal é ilícito contrário ao propósito das CITs, ao princípio da boa-fé e aos princípios gerais de direito internacionalmente adotados; às normas de direito privado e de direito tributário domésticas, como será minuciosamente exposto nos capítulos posteriores.

1.5.2. O Princípio da Boa-fé e a Proteção da Confiança dos Particulares perante o Poder Público

O princípio da boa-fé internacional, refletido no art. 26 da Convenção de Viena, foi recepcionado pelo nosso ordenamento jurídico e encontra fundamento nos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e moralidade⁷⁷, que regem a atividade administrativa (art. 37 da Constituição Federal); no princípio da legalidade (art. 5º, II, da Constituição Federal), no princípio da segurança jurídica e em diversos dispositivos do Código Civil (como nos arts. 164, 294, 307, 308, 689, 1201, 1268). Em matéria tributária, fundamenta-se também nos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição Federal) e da tipicidade cerrada e da legalidade estrita (art. 150, I, da Constituição Federal), como bem lembrou Sacha Calmon⁷⁸.

Misabel Derzi⁷⁹ lembrou, com propriedade, que o princípio da boa-fé e da proteção da confiança em Direito Tributário encontram fundamento em outros

or by reason of the income being on-paid in tax-deductible form (typically leaving a small taxable 'spread' in the conduit or 'stepping stone' company). Conduit companies thus play a primary role in treaty shopping. Tax treaties increasingly contain a limitation on benefits provision which is specifically aimed at preventing their improper use through conduit companies" (LARKING, Barry (Ed.). *IBFD international tax glossary*. 5. ed. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 85).

⁷⁷ FIGUEIREDO, Lucia Valle. O princípio da moralidade administrativa e o direito tributário. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito administrativo e constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 417-433.

⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Questões diversas sobre a tributação dos combustíveis - PIS, COFINS, CIDE e ICMS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); CATÃO, Marcos André Vinhas (coord.). *Tributação no setor de petróleo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 33.

⁷⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Buena fe en el Derecho Tributario. In: PISTONE, Pasquale (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2005. p. 265-281.

princípios e normas positivados por nosso sistema, quais sejam, o a legalidade (arts. 5º e 150, I, do CTN), vedação à atuação discricionária das autoridades fiscais (arts. 3º, 97 e 142 do CTN), a proibição à analogia para imposição de tributos (art. 108, § 1º do CTN), ao uso de presunções absolutas, vedação o confisco e obrigatoriedade de que seja atendida a capacidade econômica (art. 150, IV e 145, § 1º da CF) para eleição de fatos jurídicos tributários.

Ivan Tauil Rodrigues⁸⁰, com base na doutrina estrangeira, elucida que a boa-fé é modelo de conduta que deve ser seguido pelos contribuintes e pela Administração Pública. Os contribuintes têm o dever de colaborar, mencionado por Sacha Calmon. É dever dos contribuintes retratar com exatidão os fatos jurídicos tributários, informá-los ao Fisco, cumprindo a obrigação tributária, bem como seus deveres instrumentais. Por sua vez, o Poder Público tem o dever de prestar as informações necessárias aos particulares e interpretar as leis com absoluta imparcialidade⁸¹.

A certeza do direito, a segurança jurídica, a previsibilidade das ações do Estado, a boa-fé e a proteção da confiança dos administrados são pilares do Estado de Direito⁸². O princípio da boa-fé, que há muito norteia o direito privado, deve pautar também as relações entre os particulares e o Poder Público⁸³.

⁸⁰ RODRIGUES, Ivan Tauil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 93, p. 42-43.

⁸¹ MELONCELLI, Alessandro. Affidamento e buona fede nel rapporto tributario. In: FANTOZZI, Augusto (coord.); FEDELE, Andrea (Coord). *Statuto dei diritto del contribuente*. Milano: Giuffré, 2005. p. 531-559 (Collana Il Diritto Tributario Commentato).

⁸² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a Boa-fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 117, p. 109.

⁸³ “Se ha visto cómo, aunque el principio de buena fe tiene un origen privado, ha irradiado su influencia al campo de las relaciones jurídicas-públicas. Se ha observado cómo, aunque encuentra una sede natural de desenvolvimiento en las relaciones contractuales, es también referido al ejercicio de cualquier derecho, y también, por extensión, al ejercicio de potestades. Y no se ve la razón por la cual el valor de confianza no sea amparable en un Estado social de Derecho a través de la invocación de la buena fe en cuya entraña se aloja desde su origen. Máxime cuando se señala que los casos em que es el ciudadano el que defrauda la confianza de la Administración juega la buena fe y no encuentra encaje el principio de confianza legítima” (MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 62).

O princípio da boa-fé protege o contribuinte que conduz seus negócios com transparência e diligência normal de um bom administrador. Por ter um conteúdo preponderantemente axiológico, sua aplicação depende da comparação de condutas objetivas⁸⁴: (a) a conduta adotada pelo contribuinte no caso concreto e (b) a conduta que seria praticada por um bom administrador, com o zelo requerido naquele tipo de negócio, em circunstâncias semelhantes.

Em direito público, o princípio da boa-fé e o princípio da proteção da confiança encontram-se estritamente vinculados, mas não se confundem. Protege-se a confiança do administrado perante a Administração quando o comportamento do primeiro está de acordo com os parâmetros da boa-fé. A boa-fé é pressuposto necessário para que seja aplicável o princípio da proteção da confiança⁸⁵.

O princípio da proteção da confiança assegura a liberdade dos particulares no exercício da atividade econômica no uso da propriedade. Permite que particulares planejem e organizem seus negócios de acordo com as leis, cientes de que não serão surpreendidos por atos arbitrários que venham a modificar ou revogar suas expectativas legítimas⁸⁶:

O princípio da proteção da confiança é consequência do princípio segurança jurídica e da legalidade. No ordenamento jurídico brasileiro o princípio da proteção da confiança é consequência do princípio da moralidade pública, positivado no art. 37 da Constituição Federal. A lei, ato de poder emanado do Legislativo, é o

⁸⁴ DANTAS JUNIOR, Aldemiro Rezende. *Teoria dos atos próprios no princípio da boa-fé*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 95-96.

⁸⁵ “Lo que ocurre es que la confianza legítima es una derivación de un valor, la seguridad jurídica, en el que se enfoca la situación específica del particular frente a la actuación de los poderes públicos, y que para su evaluación necesita la concurrencia de la buena fe de éste como componente insoslayable” (JORGE COVIELLO, Pedro. *La protección de la confianza del administrado: Derecho Argentino y Derecho Comparado*. Buenos Aires: Abeledo - Perrot, 2004, p. 408).

⁸⁶ CASTILLO BLANCO, Federico A.. *La protección de confianza den el derecho administrativo*. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 1998, p. 97-98.

instrumento competente para garantir aos particulares de previsibilidade nas relações com o Poder Público, como aduziu Vasco Branco Guimarães⁸⁷:

“O princípio da proteção da confiança é um derivado lógico do princípio da legalidade. Com efeito, a lei é, a um tempo, meio de actuação do poder e definição dos direitos e deveres das partes e garantia desses mesmos intevenientes.

A norma sempre foi através dos tempos e nas mais variadas situações históricas um instrumento de poder: Quando as concepções políticas passam para o Povo, enquanto elemento do Estado soberano, o essencial da função legislativa, a lei é assumida como uma expressão da vontade generalizada que representa, em si, uma alternativa ao poder discricionário, iluminado ou não, do monarca. A lei passa a ser concebida, não como mero instrumento de poder; mas como garantia dos governados. Para isso contribui, para além dos aspectos assinalados, o carácter geral e abstracto da norma, a sua aprovação pelo órgão representativo.”

J.J. Gomes Canotilho⁸⁸, com o brilhantismo que lhe é peculiar, discorre sobre o princípio da confiança na lei:

“O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexionada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia da estabilidade jurídica, segurança de orientação e de realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjectivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos actos.”

Javier Garcia Lueno⁸⁹ arrola as situações que afastam a aplicação do princípio da proteção da confiança, que são, resumidamente: (i) quando a conduta do

⁸⁷ GUIMARÃES, Vasco Branco. *A responsabilidade civil da administração fiscal emergente da obrigação de imposto*. Belo Horizonte: Forum, 2007, p. 54.

⁸⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256, *apud* CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Crédito-prémio do IPI. Respeito à Coisa Julgada. Impossibilidade da Norma Premial ser Obstada. Inconstitucionalidades das Limitações Impostas pelos Textos Legais Supervenientes. *Revista Dialéctica de Direito Tributário* nº 134, p. 115.

particular estiver maculada por dolo, fraude ou simulação; (ii) quando o particular tiver fornecido informações incorretas ou incompletas à Administração; (iii) quando o particular tiver conhecimento da ilegalidade de sua expectativa, ou a desconhecia por negligência.

Os princípios da boa-fé e da proteção da confiança legítima dos contribuintes perante a Administração, devidamente recepcionados pelo nosso ordenamento jurídico, devem nortear a interpretação e aplicação dos tratados internacionais, dos atos e negócios praticados pelos contribuintes.

Os efeitos do princípio da boa-fé e da proteção da confiança legítima podem ser desdobrados. Se, por um lado, negócios realizados de boa-fé, que são rigorosamente refletidos em documentos jurídicos e contábeis, de forma transparente e detalhada, realizados na forma permitida pelo direito privado (mesmo que tal forma não seja usual, como um negócio jurídico indireto ou fiduciário), são atos lícitos que não se confundem com evasão fiscal e devem ser protegidos; por outro lado, negócios estruturados de forma complexa, que são incoerentes e se desviam da causa jurídica, em que o conteúdo não está adequado à forma, indicam a má-fé do contribuinte, a finalidade de produzir um resultado ilícito, obtendo uma economia fiscal pela manipulação dos critérios da obrigação tributária.

Há renomados juristas estrangeiros que interpretam o princípio da boa-fé como uma proibição de uso abusivo e impróprio das CITs, que autorizaria a aplicação de normas anti-elusivas domésticas para afastar os benefícios previstos nas normas internacionais⁹⁰. Não é essa nossa opinião, pois o princípio *pacta sunt servanda* e o art. 98 do CTN impedem que as normas anti-elusivas internas limitem ou afastem o

⁸⁹ LUENGO, Javier García. *El principio de la protección de la confianza en el derecho administrativo*. Madrid: Civitas, 2002, p. 360-364.

⁹⁰ Importante mencionar que há juristas estrangeiros que afirmam que há um princípio geral de direito que proíbe o uso abusivo ou impróprio dos tratados, com base no art. 23 da Convenção de Viena, que determina que os tratados devem ser interpretados de boa-fé. Todavia, como Luc de Broe, entendemos que as normas anti-elusivas internas não tem origem no princípio da boa-fé aqui mencionado, conseqüentemente sua aplicação é excepcional. (BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. v. 14. p. 309.).

regime tributário pactuado na CIT, exceto quando há provas de evasão fiscal por fraude ou simulação, que é prática contrária ao propósito dos tratados e ao princípio da boa-fé.

1.5.3. Da Segurança Jurídica

É constante a preocupação do direito com a tutela das situações já consolidadas pelo tempo. Por isso, as Constituições dos Estados democráticos de direito consagram o princípio da segurança jurídica⁹¹.

É da essência do Estado de Direito⁹² não apenas a sujeição do próprio Estado às leis, mas também o respeito ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, a par da submissão à coisa julgada. Essas garantias refletem princípios fundamentais, como o da lealdade nas relações entre o Estado e os indivíduos, o da certeza e segurança do direito aplicável.

Além de regular as condutas sociais, o direito é instrumento que visa garantir a segurança⁹³, estabilidade e a previsibilidade das relações interpessoais. As pessoas, os Estados e as instituições devem estar seguros para organizar-se e planejar seus negócios em um panorama transparente, em que haja certeza quanto às regras aplicáveis. A segurança jurídica implica que as pessoas tenham uma delimitação clara de sua esfera jurídica individual, estando cientes de seus direitos e obrigações. Nas

⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. Segurança Jurídica e sociedade de risco. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 255-268; TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 427-445; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança jurídica e mudanças legais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 402-431; GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 2000. p.243.

⁹² “Convém recordar que o Estado de Direito é a consagração jurídica de um projeto político. Nele se estratifica o objetivo de garantir o cidadão contra intemperanças do Poder Público, mediante prévia subordinação do Poder e de seus exercentes a um quadro normativo geral e abstrato cuja função precípua é conformar efetivamente a conduta estatal a certos parâmetros antecipadamente estabelecidos como forma de defesa dos indivíduos” (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Controle Judicial dos Atos Administrativo*. *Revista de Direito Público* nº 65, p. 27).

⁹³ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exeqüidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 133.

relações entre os particulares e o poder público a segurança jurídica impede arbitrariedades, garante a liberdade individual, a propriedade privada e outros direitos constitucionalmente assegurados.⁹⁴

Embora não haja norma expressa que estabeleça o princípio da segurança jurídica no sistema jurídico brasileiro, sua concretização opera-se por intermédio de outros princípios positivados, como da irretroatividade, da igualdade, da legalidade e da universalidade de jurisdição⁹⁵. A existência do princípio da segurança jurídica se vislumbra num exame dinâmico do sistema jurídico, bem como na afirmação pragmática, pelos Tribunais, como brilhantemente afirma Paulo de Barros Carvalho:

“Se nos detivermos num direito positivo, historicamente dado, e isolarmos o conjunto de suas normas tanto as somente válidas, como também as vigentes), indagando dos teores de sua racionalidade; do nível de congruência e harmonia que as proposições apresentam, dos vínculos de coordenação e de subordinação que armam os vários patamares da ordem posta; da rede de relações sintáticas e semânticas que respondem pela tecedora do todo; então será possível emitirmos um juízo de realidade que conclua pela existência do primado da segurança, justamente porque neste ordenamento empírico estão cravados aqueles valores que operam para realizá-lo.”⁹⁶

A Constituição da França, da Bélgica, de Luxemburgo, do México, da Noruega, da Dinamarca, de Portugal e da Suécia, por exemplo, trazem o princípio da anualidade, que impede a cobrança de tributos no ano subsequente, se não renovada a exigência pelo Poder Legislativo, prestigiando o princípio da segurança jurídica.⁹⁷ A legislação ordinária italiana prevê a irretroatividade da lei, como cânone pragmático de política econômica. O art. 2º do Código Civil argentino prevê a irretroatividade das

⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998, p.145-146. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p.13.

⁹⁵ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 50.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles e LOBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões Controvertidas em Matéria Tributária*. Belo Horizonte: 2004, Fórum, p. 56.

⁹⁷ MANEIRA, Eduardo. *O Princípio da Não-Surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994 p. 27-29.

leis e o art. 3º protege o direito adquirido. O Código Civil francês também impede o efeito retroativo das leis⁹⁸.

Em matéria tributária, a segurança jurídica garante a certeza nas relações entre o Fisco e os contribuintes. Permite aos particulares gerenciar e administrar seus negócios cientes de que, na ocorrência do fato jurídico descrito na regra matriz de incidência tributária, será devido tributo em certa alíquota sobre a base de cálculo determinada.

Tamanho é a relevância do princípio da segurança jurídica que os juristas não hesitam em classificá-lo como um sobreprincípio⁹⁹, que influencia tanto as normas quanto demais princípios do sistema.¹⁰⁰

O princípio da segurança jurídica para cumprimento das obrigações internacionais foi invocado pelo Ministro Francisco Falcão, em seu voto no julgamento do Resp nº426.945:

“(…) os tratados internacionais não devem ser alterados por lei ordinária, em face da segurança jurídica que deve presidir as relações internacionais, sob pena da perda de confiança do Brasil perante a ordem internacional.”

O princípio da segurança jurídica possui tamanho densidade semântica que influencia os demais princípios positivados no sistema, tais como a tripartição de poderes, legalidade, a igualdade, a capacidade contributiva, a irretroatividade, o direito

⁹⁸ DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Da Lei Tributária no Tempo*. São Paulo: Oficinas e Editora Obelisco Ltda., 1968, p. 135-140.

⁹⁹ “ (...) Há ‘princípios’ e ‘sobreprincípios’, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras. (...) A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais” (CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles e LOBO, Marcelo Jatobá.(coord.) *Questões Controvertidas em Matéria Tributária*. Belo Horizonte: 2004, Fórum, p. 52).

¹⁰⁰ “A articulação de princípios e regras, de diferentes tipos e características, iluminará a compreensão da constituição como um sistema interno assente em princípios estruturantes fundamentais que, por sua vez, assentam em sobreprincípios e regras constitucionais concretizadores desses mesmos princípios. Quer dizer: a constituição é formada por regras e princípios de diferente grau de concretização (= densidade semântica).

Existem, em primeiro lugar, certos princípios que se designam por princípios estruturantes, constitutivos e indicativos das idéias directivas básicas de toda ordem constitucionais” (CANOTILHO, J.J. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1992, p. 186).

de ação e outros. No âmbito internacional, a segurança jurídica está refletida no princípio da boa-fé e do *pacta sunt servanda* que asseguram o cumprimento das obrigações assumidas nos tratados e CITs e a primazia do direito internacional sobre as leis ordinárias internas, na hipótese de conflito normativo.

1.5.4. Da Legalidade em Matéria Tributária

É princípio comum entre os Estados que a pretensão tributária seja prescrita em lei¹⁰¹, ato oriundo do Poder Legislativo. É o consentimento do povo, por intermédio de seus representantes do Poder Legislativo, que torna legítima a exigência da prestação tributária.

Essa exigência de consentimento remonta historicamente à Inglaterra Medieval, quando os reis, para aumentar os tributos, obtinham autorização dos membros do clero e de importantes membros da burguesia.

Desde então, o princípio da legalidade em matéria tributária encontra-se positivado nas Constituições vigentes inspirado no art. XII da Carta Magna Libertatum de 1215¹⁰². Com efeito, nos Estados de Direito, como observou Uckmar, seria desnecessária a positivação do princípio da legalidade, na medida em que não há

¹⁰¹ Sobre o princípio da legalidade, destacam-se: VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 175-216; NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1996. 174p.; ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário: estudos de problemas e casos tributários*. São Paulo: José Bushatsky, 1973. p. 137-180; ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291; UCKMAR, Victor. GRECO, Marco Aurélio (Trad.). *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 25.

¹⁰² UCKMAR arrola os Estados nos quais o princípio da legalidade é garantia constitucional: Áustria, Bélgica, Brasil, Tcheco-Eslováquia, Chile, Costa Rica, Dinamarca, Equador, Egito, Finlândia, Alemanha (Ocidental e Oriental), Japão, Jordânia, Grécia, Haiti, Honduras, Irlanda, Islândia, Itália, Iugoslávia, Líbia, Liechtenstein, Luxemburgo, Mônaco, Noruega, Holanda, Paraguai, Peru, Portugal, Síria, Espanha, Estados Unidos da América, México, Suécia, Turquia e Uruguai. Na época em que foi editada a obra, ainda existiam diversos Estados Socialistas, apontados como Uckmar como as únicas exceções nos quais o princípio da legalidade não estava prescrito nas respectivas Cartas Constitucionais.

permissão para que o Poder Executivo, por si só, modifique o direito vigente¹⁰³, introduzindo ou retirando normas jurídicas vigentes e eficazes do sistema.

Assim, de acordo com o sistema jurídico interno da maioria dos Estados, compete ao Poder Legislativo editar as regras-matrizes de incidência tributária, escolhendo os fatos signos presuntivos de riqueza e impondo-lhes, como conseqüência, o recolhimento de uma prestação pecuniária pelos contribuintes. O Poder Executivo poderá legislar sobre matéria tributária apenas e tão somente nas hipóteses em que for expressamente autorizado pela Constituição Federal.

O aumento de alíquota, a criação de novas hipóteses de incidência, a ampliação dos sujeitos passivos ou a prorrogação dos impostos em vigor, a revogação ou redução de incentivos fiscais, isenções ou restituições também são matérias de competência exclusiva do Poder Legislativo.

No sistema jurídico brasileiro, a rigidez tributária é tamanha que se aplica tanto o princípio geral da legalidade¹⁰⁴ (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, art. 5º, II) quanto um princípio específico (“é vedado (...) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, art. 150, II). Deve a lei descrever suficientemente todos os elementos compreensivos da hipótese de incidência tributária, com o respectivo fato gerador, base de cálculo, alíquota e contribuinte¹⁰⁵. Se ausente um dos elementos essenciais para a incidência fiscal, a cobrança será considerada ilegítima, com evidente efeito confiscatório em infringência ao art. 150, IV da Constituição Federal. Não é permitida a tributação por analogia por força do §1º do art. 108 do CTN, para exigir tributo não previsto em lei;

¹⁰³ UCKMAR, Victor. GRECO, Marco Aurélio (Trad.). *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 25.

¹⁰⁴ Nesse particular, é interessante notar a posição de Marco Aurelio Greco e Helenilson Cunha Pontes, embora seja adotado conceito e validade distinto daquele utilizado no presente estudo: “Todavia, para que um tributo seja exigido não basta que tenha por base uma hipótese de incidência prevista em lei formal. Mais do que isso, é necessário que a lei (veículo normativo da exigência) seja válida constitucionalmente, isto é atenda ao conjunto de regras e princípios constitucionais. Ou seja, a lei que se refere o artigo 150, I, da CF/88 como fundamento preliminar para a exigência de um tributo é a ‘lei válida, entendida como aquela que guarda compatibilidade formal e material com a Constituição Federal’” (GRECO, Marco Aurélio e PONTES, Helenilson. *Inconstitucionalidade da lei tributária – repetição de indébito*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 12).

¹⁰⁵ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequiidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 140.

nem é permitido à lei tributária alterar “a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado” (art. 110 do CTN). O lançamento fiscal¹⁰⁶ é atividade plenamente vinculada à lei¹⁰⁷, nos termos do art. 3º do CTN, que determina: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória (...) instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (...)” e do art. 142, parágrafo único, do mesmo estatuto, que disciplina: “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Cabe, então, aos agentes fiscais verificar a ocorrência do evento descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária e aplicar o direito construindo a norma individual e concreta, impondo ao contribuinte o dever de adimplir a obrigação tributária.

1.5.5. Da Igualdade em Matéria Tributária

O princípio da igualdade é inerente ao regime republicano¹⁰⁸. A Declaração Universal dos Direitos do Homem, em seu art. 2º, dispõe que “toda pessoa tem capacidade para gozar os direitos e as liberdades estabelecidos nesta Declaração, sem distinção de qualquer espécie, seja de raça, cor, sexo, língua, religião, opinião política ou de outra natureza, origem nacional ou social, riqueza, nascimento, ou qualquer outra condição”. Veda, outrossim, qualquer distinção fundamentada na condição política, jurídica ou internacional do país ou território a que pertença uma

¹⁰⁶ HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e sua imprescindibilidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 593-602.

¹⁰⁷ “A atividade administrativa é o que caracteriza o Poder Executivo, que tem como função atuar a lei em busca do interesse público é a perseguição da legalidade que deve nortear todo o exercício desta função, pois, quando na relação jurídica tributária a Administração cobra um tributo, não o faz utilizando-se de uma faculdade de querer cobrar, mas porque está obrigada a cobrar. A atividade tributária administrativa deve ser: não *pro fisco* e muito menos *contra fiscum*, mas só *pro lege*” (MAIA, Mary Elbe Queiroz. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 106).

¹⁰⁸ A respeito da isonomia, destacam-se as seguintes obras: GOLÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 78p.; VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008. 785p.; ÁVILA, Humberto Bergmann. *Igualdade tributária: estrutura, elementos, dimensões, natureza normativa e eficácia*. São Paulo: USP, 2006. 237p.; FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação - qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal?. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 447-523; GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. 271p.; TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 449-514.

pessoa, quer se trate de um território independente, sob tutela, sem governo próprio, quer sujeito a qualquer outra limitação de soberania. Seu art. 7º prescreve: “Todos são iguais perante a lei e têm direito, sem qualquer distinção, a igual proteção da lei. Todos têm direito a igual proteção contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação”. E estabelece o art. 28º: “Toda pessoa tem direito a uma ordem social e internacional em que os direitos e liberdades estabelecidos na presente Declaração possam ser plenamente realizados”.

O Pacto Internacional dos direitos econômicos, sociais e culturais, em seu art. 2º, preconiza: “Os Estados-partes no presente Pacto comprometem-se a garantir que os direitos nele enunciados se exercerão sem discriminação alguma por motivo de raça, cor, sexo, língua, religião, opinião política ou de qualquer outra natureza, origem nacional ou social, situação econômica, nascimento ou qualquer outra situação”.

O princípio da igualdade encontra-se positivado nos sistemas jurídicos dos seguintes Estados: Albânia, Argentina, Áustria, Bélgica, Bulgária, Brasil, República Tcheca e Eslovaca, China, Chile, Cuba, Dinamarca, Egito, Finlândia, França, Alemanha, Jordânia, Grécia, Itália, Iugoslávia, Líbia, Liechtenstein, Luxemburgo, Paraguai, Polônia, Portugal, Síria, Espanha, México, Holanda, Uruguai, Estados Unidos, Suíça, Turquia, Hungria, Uruguai¹⁰⁹.

Entre os Estados-membros¹¹⁰ da Comunidade Européia, a Inglaterra é o único que não possui previsão expressa do princípio da igualdade, na medida em que adota o regime da *common law* e dispensa a existência de uma Constituição positiva. Quanto à abrangência do princípio da igualdade, os membros da Comunidade Européia podem ser classificados em: (i) princípio da igualdade expressamente aplicável aos nacionais e aos estrangeiros: França, Espanha e Alemanha; (ii) princípio da igualdade aplicável apenas aos nacionais, mas estendido aos estrangeiros por força

¹⁰⁹ UCKMAR, Victor. GRECO, Marco Aurélio (Trad.). *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 53.

¹¹⁰ UCKMAR, Victor. GRECO, Marco Aurélio (Trad.). *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 54; ADONNINO, Pietro. *Non-discrimination rules in international taxation*. Cahiers de droit fiscal international, Amsterdam: IFA, 1993, v. LXXVIIIb, t.II, p. 223.

da jurisprudência: Holanda, Bélgica, Suíça e Itália; (iii) princípio da igualdade aplicável apenas aos nacionais: Áustria, Finlândia e Luxemburgo.

Fabrizio Amatucci¹¹¹ assevera que o princípio da igualdade deve ser considerados à luz de três critérios: (i) a neutralidade interna, que garante a tributação neutra dos rendimentos auferidos pelos residentes, fora de seu Estado de residência, mediante a concessão de crédito de imposto na forma prevista pelas CITs; (ii) a neutralidade externa, que é assegurada mediante o tratamento equânime dos rendimentos auferidos pelos não-residentes oriundos de fontes localizadas no território do Estado tributante; (iii) a neutralidade fiscal internacional, que pressupõe a aplicação do princípio da não-discriminação, a harmonização tributária e a adoção de meios eficazes para solução de conflitos.

O princípio da igualdade obriga que os Estados confirmem tratamento tributário idêntico a todos aqueles que se encontrem na mesma situação. Proíbe a concessão de benefícios e privilégios em favor de poucos e em detrimento de outros que se encontrem nas mesmas circunstâncias¹¹².

A igualdade tributária não se confunde com a igualdade perante a lei em geral e nem tampouco é aritmética¹¹³. Em estudo de direito comparado, ao comentar o princípio da igualdade, Victor Uckmar aduz:

“A igualdade perante os gravames fiscais pode ser entendida em dois sentidos: a) em sentido jurídico, como paridade de posição com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em idênticas situações, sejam submetidos a idêntico regime fiscal; b) em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida

¹¹¹ AMATUCCI, Fabrizio. *Il principio di non discriminazione fiscale*. Padova: CEDAM, 2003. 292p. (Il diritto tributario, n. 1, v. 87).

¹¹² TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário, *Justiça Tributária - I Congresso Internacional de Direito Tributário* Vitória - 12-15 de agosto de 1998. São Paulo. Max Limonad. 1998. p 686.

¹¹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 2002, p. 444-445.

em termos de sacrifício, isto é, como melhor será visto a seguir, em relação à capacidade contributiva dos indivíduos.”¹¹⁴

No sistema jurídico brasileiro, o princípio da isonomia encontra-se positivado no art. 5º, *caput*, e no art. 150, II, ambos da Constituição Federal. O art. 5º, *caput*, da Constituição Federal prevê a igualdade perante a lei e aplica-se aos brasileiros e aos residentes no Brasil. Não abrange os estrangeiros não-residentes. O art. 150, II, da Constituição Federal prevê a isonomia em matéria tributária. Protege todos os contribuintes, nacionais ou estrangeiros, residentes ou não-residentes.

O princípio da igualdade¹¹⁵ dirige-se tanto ao aplicador do direito, quanto ao legislador. Ao legislador impõe o dever de, para situações jurídicas idênticas, não criar distinções vedadas pela Magna Carta. E, ao aplicador do direito impõe seja concedido tratamento equânime às pessoas.¹¹⁶

Todavia, nem todas as situações jurídicas que nos parecem desiguais ou discriminatórias implicam violação a esse princípio constitucional. Justamente por se tratar de um princípio-valor¹¹⁷, sua construção de sentido levará o intérprete a mergulhar numa zona nebulosa. Todos os valores são bipolares, ou seja, em contrapartida, haverá um desvalor, o que torna a construção de significado um tanto quanto subjetiva.

Para tentar dissipar a obscuridade que paira sobre o conteúdo jurídico do princípio da igualdade valemo-nos, aqui, de respaldo da doutrina. Celso Antonio

¹¹⁴ UCKMAR, Victor. GRECO, Marco Aurélio (Trad.). *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 54.

¹¹⁵ Nesse particular, é interessante notar a posição de Marco Aurelio Greco e Helenilson Cunha Pontes, embora seja adotado conceito e validade distinto daquele utilizado no presente estudo: “Todavia, para que um tributo seja exigido não basta que tenha por base uma hipótese de incidência prevista em lei formal. Mais do que isso, é necessário que a lei (veículo normativo da exigência) seja válida constitucionalmente, isto é atenda ao conjunto de regras e princípios constitucionais. Ou seja, a lei que se refere o artigo 150, I, da CF/88 como fundamento preliminar para a exigência de um tributo é a ‘lei válida, entendida como aquela que guarda compatibilidade formal e material com a Constituição Federal’” (GRECO, Marco Aurélio e PONTES, Helenilson. *Inconstitucionalidade da lei tributária – repetição de indébito*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 12).

¹¹⁶ “O preceito magno da igualdade como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela sujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas” (MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da Igualdade*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, p. 13).

¹¹⁷ Utilizamos o termo “princípio-valor” para designar aqueles que, na classificação do Prof. Paulo de Barros Carvalho, são normas jurídicas em posição privilegiada portadoras de valores expressivos.

Bandeira de Mello, ao tratar sobre o tema, brilhantemente, expõe critérios objetivos para aferir se determinado tratamento desigual está (ou não) em harmonia com o princípio da isonomia, quais sejam: (i) o critério discriminante, ou “fator de desigualação”; (ii) a coerência lógica entre o critério discriminante as diferenças no tratamento jurídico; (iii) a harmonia entre o tratamento discriminatório e os interesses refletidos no sistema jurídico¹¹⁸¹¹⁹

O art. 5º da CF, em seus incisos, arrola como critérios discriminantes proibidos: sexo (I), crença, religião ou convicção política (VI e VII), trabalho, ofício ou profissão (XIII) e raça (XLII). A adoção desses critérios para fins de estabelecer desigualdades por leis – qualquer que seja a matéria tratada – implica violação ao art. 5º da CF. Ademais desses, também são critérios discriminantes expressamente proibidos para estabelecer distinções em matéria tributária: ocupação profissional, da função, ou da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos, nos termos do art. 150, II, da CF.

Com efeito, apenas será admitido tratamento discriminatório se o critério discriminante justificar a disparidade do tratamento jurídico e se houver congruência com os valores protegidos pela Constituição Federal.

Em respeito aos princípios da legalidade e da isonomia, para a edição de normas anti-elusivas, o legislador deve indicar critérios precisos e coerentes para discriminar os (i) contribuintes que praticam atos lícitos de planejamento tributário (elisão); (ii) outros que praticam atos ilícitos de evasão, por intermédio de negócios simulados ou fraudulentos e; (ii) outros que realizam atos com aparência lícita, mas com vícios na causa jurídica e artificialidades, com a única finalidade de obter uma economia fiscal.

¹¹⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da Igualdade*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, p. 27.

¹¹⁹ No mesmo sentido: COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequiidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 110.

1.5.6. Da Capacidade Contributiva

A igualdade em sentido econômico, definida por Uckmar, corresponde ao princípio da capacidade contributiva, positivado nos sistemas jurídicos da Albânia, Argentina, Brasil, Bulgária, Chile, Equador, Espanha, Grécia, Iugoslávia, Jordânia, Itália, México, Síria e Venezuela. Klaus Tipke¹²⁰ lembra que a aplicação do princípio da capacidade contributiva é autorizada até mesmo nos Estados nos quais não está expressamente previsto pela Constituição, como é o caso da Alemanha. Esse assunto será abordado a seguir.

A noção da capacidade contributiva foi delineada por Benevuto Grizziotti, que defendia que o sistema tributário deveria exigir os impostos na proporção dos benefícios recebidos pelos indivíduos, a qual foi rejeitada pela doutrina italiana¹²¹ até a edição da obra de Emilio Giardina¹²², em 1961. Giardina defende que o princípio da capacidade contributiva não dependeria apenas de aspectos da justiça impositiva, mas também daqueles que envolvem a técnica de arrecadação tributária e as finalidades econômicas que se pretende ver atingidas pela tributação.

O sistema constitucional brasileiro adota como critério discriminante para fins tributários a capacidade contributiva, nos termos do art. 145, § 1º, da CF.

Corolário da igualdade¹²³, o princípio da capacidade contributiva exige que os contribuintes sejam tributados de acordo com sua capacidade econômica, manifestada no fato signo presuntivo de riqueza. Ou melhor, nos dizeres de Allorio,

¹²⁰ TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 361-373.

¹²¹ GIANNINI, Achille Donato: "até ao mais iníquo ou mais antieconômico dos impostos não se pode negar o caráter jurídico, quando tenha sua base no poder de império do Estado e, como fim, conferir a este uma receita" (GIANNINI, Achille Donato *apud* PALAO TABOADA, Carlos. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. *Revista de Direito Tributário*, vol. 4. p. 128).

¹²² GUARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961. 477p. (Università di Catania: Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza, n. 39).

¹²³ "O princípio da capacidade contributiva, informador da tributação por meio de impostos, está intimamente ligado ao princípio da igualdade e é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal" (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 60).

corresponde a obrigação imposta aos particulares de contribuir com o Estado, na medida de seu potencial econômico.¹²⁴

A capacidade contributiva é uma forma de identificar a capacidade econômica (objetiva ou subjetiva) do contribuinte, em função dos fins, para distribuição do ônus de suportar o Estado¹²⁵. Como afirma Carlos Palao Taboada¹²⁶, o tributo está diretamente relacionado à idéia de riqueza dos particulares. Para Francesco Moschetti¹²⁷, a capacidade contributiva não é toda e qualquer manifestação de riqueza, mas apenas aquela que excede o mínimo imprescindível para suas necessidades básicas e demonstra significativa para concorrer com os gastos públicos.

O princípio da capacidade contributiva impõe que, na elaboração das leis, o legislador escolha, como fato tributável, os fatos signos presuntivos de riqueza que manifestem a capacidade econômica do contribuinte, ou, como brilhantemente descreveu Becker:

“Exclusivamente naqueles países, o legislador tem o dever jurídico de escolher para a composição da hipótese de incidência tributária fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável.”¹²⁸

No mesmo sentido, Ignacio Manzoni¹²⁹ aduz que, para que um fato denote a capacidade econômica, deve ser levada em conta sua qualidade ou condição típica, e não elementos externos ao fato ou acidentais. Flavio Bauer Novelli¹³⁰ cita G.A. Micheli, para quem a capacidade contributiva envolve também a valoração *in abstracto* da possibilidade do particular de suportar o ônus que lhe é imposto.

¹²⁴ ALLORIO, Enrico. *Diritto processuale tributario*. 4. ed. Torino: Unione tipografico, 1962, p. 72.

¹²⁵ LUQUI, Juan Carlos. *La obligación tributaria*. Buenos Aires: De Palma, 1989. p. 93.

¹²⁶ PALAO TABOADA, Carlos. Isonomia e Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, vol. 4, p. 134.

¹²⁷ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Padova: Cedam, 1973, p. 277.

¹²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 2002. p. 263.

¹²⁹ "La presunzione di corrispondenza tra situazione di fatto e a situazione di capacità economica dove cioè fondarsi su di una qualità o condizione tipica del fatto, e non basarsi su elementi di ordine puramente estrinseco od accidentale" (MANZONI, Ignacio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordenamento costituzionale italiano*. Turim: 1965, Giappichelli, p. 146).

¹³⁰ NOVELLI, Flavio Bauer, em prefácio da obra de José Marcos Domingues de Oliveira. *Direito Tributário. Capacidade Contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

A capacidade contributiva¹³¹ deve estar refletida no evento indicado como fato jurídico tributário, nos critérios quantitativos – alíquota e base de cálculo – e na construção da norma individual e concreta. O princípio da capacidade contributiva vincula o legislador ordinário, o intérprete que o adotará para identificação dos critérios quantitativos da obrigação tributária e o juiz que deverá deixar de aplicar a lei caso houvesse desconformidade com a capacidade contributiva do contribuinte.^{132 133}

Não obstante, o princípio da capacidade contributiva não justifica desconsideração dos atos e negócios e requalificação realizados pelo contribuinte, com base somente nos *efeitos econômicos*, que implicaria sua interpretação extensiva e tributação por analogia, inadmissível pelos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade. A desconsideração dos negócios jurídicos dos particulares é admitida exclusivamente quando presentes provas contundentes de evasão ou elusão fiscal, como trataremos no Capítulo seguinte.

Com efeito, as normas anti-elusivas internas e internacionais têm como finalidade fazer cumprir o princípio da capacidade contributiva, protegendo o direito

¹³¹ Sobre o princípio da capacidade contributiva, há magníficas obras da doutrina nacional e estrangeira, especialmente: COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. 112p.; PALAO TABOADA, Carlos. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 285-303; Cortez, Paulo Roberto. Os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da capacidade contributiva em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Direito tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 733-766; COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva (coord.); ROSAS, Roberto (coord.); AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005. p. 873-883; CARRAZA, Elizabeth Nazar. *IPTU & progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. Curitiba: Juruá, 2000. 123p; TIPKE, Klaus. La capacita contributiva come metro di giustizia tributária. *Il Fisco*, Roma, n. 8. p. 13-21. 1999; CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. 108p.; MOCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1993. p. 3-51.

¹³² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 2002, p. 444-445.

¹³³ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p.53-66; COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 39; COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequiidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 118.

dos Estados de tributar certas pessoas e *factos signos presuntivos de riqueza*¹³⁴ de acordo com as normas de seus respectivos sistemas jurídicos.

1.6. INCORPORAÇÃO, VIGÊNCIA, EFICÁCIA E DENÚNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

A elaboração de tratados internacionais envolve diversas etapas, passando pela (i) negociação entre as partes – em que ambos Estados chegarão a um consenso sobre as questões que serão objeto do tratado; (ii) autenticação, que é o ato de fixar o texto que será submetido à ratificação, mediante a assinatura das autoridades competentes; (iii) ratificação, que corresponde à troca de instrumentos de ratificação entre os Estados signatários.

O sistema jurídico brasileiro exige o atendimento a um complexo procedimento de incorporação. Pertencem ao nosso sistema jurídico, sendo vigentes e eficazes, as normas oriundas de tratados internacionais devidamente incorporadas ao direito interno. Os tratados devem ser assinados pelo Presidente da República (art. 84, VIII, da Constituição Federal).

Em relação aos tratados e CITs, a ratificação dependerá do prévio referendo do Congresso Nacional, que via de regra se dá mediante Decreto-legislativo (art. 49, I, da Constituição Federal).¹³⁵ Daí, o decreto legislativo tem como efeito principal submeter a matéria versada no tratado internacional ao crivo do Congresso Nacional. Aprovados os termos do tratado, o Presidente do Senado Federal edita um decreto legislativo, nos termos do art. 48, item 28, do Regulamento Interno do Senado Federal, tornando pública essa aceitação.

¹³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 505.

¹³⁵ Roque Antonio Carrazza adota a teoria dualista, justificando: “Esta é a teoria que o Direito Constitucional Brasileiro encampou. De fato, as normas contidas em tratados internacionais não se tornam eficazes, na ordem jurídica interna, por força de uma cláusula geral de recepção automática. Pelo contrário, para que valham e atuem no âmbito interno, ou seja, para que irradiem efeitos in foro doméstico, é mister venham ratificadas pelo Congresso Nacional, por meio de uma lei em sentido material (lei sem sanção e sem veto), que há nome decreto legislativo”. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 199.

Autorizado a ratificar o tratado, o Presidente da República deverá depositar perante o órgão internacional competente a respectiva carta de ratificação. Esse procedimento tornará o tratado válido perante a ordem jurídica internacional.

A ratificação¹³⁶, por sua vez, é a confirmação dos termos do tratado perante os demais países signatários, gerando efeitos vinculantes perante a ordem jurídica internacional e obrigando os países que o ratificaram a cumpri-lo, tal como preceitua o art. 26 da Convenção de Viena. O art. 24 da Convenção de Viena prevê que um tratado internacional entra em vigor perante o sistema do Direito Internacional Público na data prevista pelos Estados signatários ou quando manifestado o consentimento.

A conclusão desse procedimento é a edição de um decreto presidencial cuja finalidade é dar ciência à administração pública de que o tratado internacional foi ratificado e deverá ser cumprido.

Resta saber o momento em que os tratados internacionais tornam-se válidos perante o sistema jurídico brasileiro. Norma válida é – para nós – a que pertence ao respectivo sistema jurídico. Parece-nos que os tratados internacionais em matéria tributária passam a pertencer ao sistema jurídico interno desde o momento em que o Congresso Nacional os referende, autorizando a ratificação pelo Presidente da República. Isso porque, o art. 49, I preconiza que:

“É de competência exclusiva do Congresso Nacional: I resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.”

Ora, compete ao Congresso Nacional analisar o texto autenticado do tratado, resolvendo de forma definitiva se suas prescrições devem ou não ser incorporadas¹³⁷ ao sistema jurídico brasileiro. A edição de decreto-legislativo referendando o texto autenticado do tratado e autorizando a ratificação pelo Presidente

¹³⁶ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 107 e TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluriributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 567-569.

¹³⁷ Não se trata de transformação de norma oriunda de fonte internacional em norma interna, mas incorporação para que essas normas passem a pertencer também ao sistema jurídico interno brasileiro.

da República é ato que corresponde à incorporação do tratado ao sistema jurídico brasileiro.

Assim, sendo assinado pelo Presidente da República, nos termos do art. 84, VIII, da Constituição Federal¹³⁸, e referendado pelo Congresso Nacional, o tratado internacional tornar-se-á válido perante o sistema jurídico brasileiro, tendo sido editado pela autoridade competente em conformidade com o procedimento previsto na Constituição Federal.

O ordenamento jurídico brasileiro exige, portanto, uma ordem de recepção do poder legislativo para que os tratados internacionais passem a valer no ordenamento jurídico interno (referendo). Mas é a partir da ratificação¹³⁹ – que manifesta o consentimento dos Estados – que os tratados internacionais passam a ser válidos e adquirem vigência¹⁴⁰ e eficácia perante o ordenamento jurídico brasileiro bem como perante a ordem jurídica internacional, nos termos do art. 24 da Convenção de Viena, tornando-se aptos a gerar direitos e obrigações para ambos os Estados contratantes e demais pessoas por ele abrangidas.

A ratificação é irrevogável e, a partir desse ato, as normas convencionais permanecem vigentes até a denúncia, conforme esclareceu Heleno Tôrres:

“O ato de ratificação aperfeiçoa-se com a notificação dada ao outro país signatário ou ao depositário. Destarte, somente com o conhecimento pela outra parte, mediante a troca de instrumentos de ratificação (ou depósito de ratificações, quando multilateral), passará o tratado a produzir seus efeitos entre as partes (*pacta non obliant nisi gentes inter quas inita*). Por isso, quanto à natureza jurídica, o ato de ratificação não é mais do que uma comunicação formal dirigida à parte depositária das ratificações, quando se trata de acordos multilaterais, ou ao outro Estado,

¹³⁸ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VIII – celebrar tratados, Convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional ; (...)”.

¹³⁹ “(...) A vigência do acordo começará a contar exclusivamente a partir do ato de ratificação, como previsto no corpo do tratado” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Plurirributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001). “A troca dos instrumentos de ratificação fixa o momento da entrada em vigor do tratado na ordem jurídica internacional, pois é precisamente nesse momento que se consuma o *consensus*” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 107).

¹⁴⁰ “Viger é ter força para disciplinar, reger, cumprindo a norma seus objetivos finais” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 82).

no caso de acordo bilateral, vinculando o Estado plenamente, nos termos da autorização legislativa (se houver alguma reserva). Por isso o ato de ratificação é irrevogável, cabendo apenas a denúncia do tratado, caso o Estado deseje posteriormente afastar-se do compromisso assumido.”¹⁴¹

Normas válidas pertencentes a um determinado sistema só serão expulsas desse sistema com a edição de outra norma que assim o determine. E o método adequado para expulsá-los do sistema do Direito Internacional Público é a denúncia, consubstanciada em norma geral e concreta, veiculada pelas vias diplomáticas adequadas, respeitando-se o período de antecedência previsto no próprio tratado.

A denúncia, como tantos outros vocábulos utilizados em direito, designa, tanto o procedimento (a seqüência de atos necessários à denúncia), quanto o produto (o ato, a norma geral e concreta de denúncia).

Normas veiculadas por tratado internacional em matéria tributária não podem ser revogadas por qualquer ato exclusivo do Poder Legislativo (notadamente pela edição de leis ordinárias posteriores) ou do Poder Executivo (medidas provisórias e outros). Como elucidou Alberto Xavier, não têm o condão de retirar os tratados e CITs do sistema jurídico brasileiro, mormente em decorrência do art. 98 do Código Tributário Nacional, pois referido dispositivo legal representa “limitação da eficácia da lei” no que concerne às pessoas e situações abrangidas pelo Tratado internacional¹⁴². Por sua vez, normas individuais e concretas – como as decisões passadas em julgado – aplicam-se apenas inter-partes e não surtem efeitos *erga omnes*.

Por isso, apenas a norma geral e concreta da denúncia – veiculada pelos meios diplomáticos competentes após a manifestação do Congresso Nacional – retirará definitivamente o tratado ou Convenção em matéria tributária do sistema jurídico brasileiro.

¹⁴¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo: RT, 2001, p. 566.

¹⁴² XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 131.

1.7. SOLUÇÃO DE CONFLITOS ENTRE NORMAS AS NORMAS INTERNACIONAIS E AS NORMAS INTERNAS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

Num sistema jurídico, as normas podem ser ordenadas verticalmente, conforme as relações de subordinação. Uma norma encontra-se subordinada àquela que lhe confere fundamento de validade¹⁴³.

Embora a tarefa possa parecer *a priori* simples, essa impressão se desvanece quando tratamos de casos, como o presente, que envolvem normas jurídicas internas e normas jurídicas internacionais.

Derivado do conceito de soberania é a supremacia constitucional, princípio que conduz às seguintes conseqüências: (i) considerar a Constituição a fonte da qual emanam todas as demais normas que integram o direito positivo de um Estado; (ii) considerar que uma norma, ou ato jurídico, só será válida se derivar de uma norma de hierarquia superior, até chegar à Constituição.

Adotado o princípio da supremacia constitucional, as normas de Direito Internacional sempre terão hierarquia inferior às normas constitucionais, já que o Direito Internacional emana dos tratados internacionais e dos órgãos e instituições comunitários.

As normas veiculadas pelos tratados e CITs submetidas ao procedimento descrito no parágrafo anterior integram, portanto, nosso sistema jurídico. São subordinadas hierarquicamente apenas à Constituição Federal.¹⁴⁴ Aliás, a interpretação

¹⁴³ KELSEN, *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 215.

¹⁴⁴ “Primeiro entendeu que todo tratado internacional encontra-se hierarquicamente subordinado à Constituição, devendo o seu conteúdo ser compatível com o texto constitucional, sob pena de seu imediato banimento da ordem jurídica, salvo em se tratando de direitos humanos, situação na qual outros princípios decorrentes dos tratados internacionais, em que a República Federativa do Brasil seja parte, serão incorporados ao próprio texto do artigo 5º, não podendo sequer ser alcançados por Emenda à Constituição (artigo 60, IV, a da CF)” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Plurirributação Internacional sobre as Renddas das Empresas*. São Paulo: RT, 2001, p. 573).

“Realmente, é inadmissível a prevalência de tratado internacional contra texto expresso da Constituição ou, o que é mais grave, contra os princípios que ela incorpora” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 203).

do art. 98 do Código Tributário Nacional¹⁴⁵, norma geral com fundamento de validade no art. 146, III, da Constituição Federal, reflete o *pacta sunt servanda* e obriga o legislador ordinário a respeitar os tratados internacionais em matéria tributária, ao editar leis posteriores, *verbis*:¹⁴⁶

“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Essa prescrição normativa garante a segurança jurídica na relação entre CITs e normas do ordenamento interno, deixando expresso que as normas internacionais, veiculadas pelas Convenções e devidamente incorporadas pelo sistema jurídico brasileiro, devem ser observadas e respeitadas pelas normas infra-constitucionais.

A norma do art. 98 do CTN veio expressar o princípio da *pacta sunt servanda*, há muito admitido e consagrado pelo sistema jurídico brasileiro.¹⁴⁷ Impõe limite objetivo que impede o legislador ordinário de editar normas em conflito com os

¹⁴⁵ “Note-se, ainda, por oportuno, que o artigo 146, III, da Constituição Federal, dá à lei complementar competência para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária. Nesse sentido dispõe o artigo 98 do Código Tributário Nacional que “os tratados e as Convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha” (grifamos). Esse dispositivo foi por vezes objeto de exame pelo Supremo Tribunal Federal que, em nenhum momento declarou sua inconstitucionalidade. Como as leis e especialmente as complementares presumem-se constitucionais, devendo só o intérprete concluir por sua contrariedade ao texto maior quando não houver possibilidade de com ele compatibilizá-las, é lícito entender que o artigo 98 foi recepcionado pela Constituição pois, à época da sua edição, estava em vigor. Neste momento, deixou de ter por fundamento de validade a Constituição anterior, passando a basear-se na atual. Nesta, releva ter presentes os dispositivos antes assinalados que, por si, indicam o prestígio às relações internacionais e aos compromissos assumidos pelo País” (SOUZA, Hamilton Dias. *Tratados Internacionais – OMC e Mercosul. Revista Dialética de Direito Tributário* n.º. 27, p. 36-37).

¹⁴⁶ “O art. 98 do Código Tributário Nacional – que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário – é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir-se essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei” (XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 115). GRUPENMACHER, Betina: “O que se pretende dizer com tal assertiva é que, apesar de não ter o legislador complementar atribuição para dispor sobre hierarquia normativa, ao descrever a regra do artigo 98 do CTN, estabeleceu que as normas convencionais que precedam ou sucedam às leis internas, sobre elas prevalecem” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999).

Em sentido contrário LOURENÇO, Vladimir Rossi. *Revista de Direito Tributário* n.º 165, p. 167.

¹⁴⁷ MARTINS, Natanael. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária, Revista de Direito Tributário* n.º 54, p. 106.

direitos e obrigações assumidos nos tratados internacionais e nas CITs.¹⁴⁸ Como bem elucidam Heleno Taveira Tôrres e Alberto Xavier, há verdadeira limitação da eficácia das normas veiculadas por lei ordinária incompatíveis com as normas internacionais, e as primeiras (leis ordinárias) deixam de ser aplicadas a certas pessoas, coisas ou fatos¹⁴⁹⁻¹⁵⁰. Na presença de conflito, as normas internacionais veiculadas pelos tratados e pelas CITs prevalecem sobre as normas oriundas nas leis ordinárias internas.

Sobre a norma do art. 98 do CTN, Souto Maior Borges¹⁵¹, brilhantemente, aduz:

“A prevalência do tratado sobre a lei, adotada pelo CTN, art. 98, será uma consequência da aplicabilidade da regra: *pacta sunt servanda* (infra, 14.3). Admitir porém que a lei possa revogá-lo é atribuir ao ato do legislativo efeito de denúncia, instrumento idôneo para extinguir a vinculação estatal ao tratado nas relações internacionais.

(...)

A norma de lei federal contratante com o tratado não o revoga. O STF não pode tampouco anular tratado proclamado inconstitucional (tanto é que ele continuará a vigorar para outros Estados) mas a decisão do STF pela inconstitucionalidade do tratado (CF, art. 102, III, b) suspende-lhe a aplicação (eficácia) no âmbito interno.”

Oportuno mencionar que, no passado, a jurisprudência brasileira¹⁵² adotou interpretação restritiva do art. 98 do Código Tributário Nacional, privilegiando as normas internas veiculadas por lei ordinária, em harmonia com o antigo e já

¹⁴⁸ BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 82.

¹⁴⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. São Paulo: RT, 2001, p. 580.

¹⁵⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 131.

¹⁵¹ BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 54.

¹⁵² Resp 37.065-6/PR, relator Ministro Demócrito Reinaldo, j.15.12.93, DJ 21.02.94; Resp 41.147-5/PR, relator Ministro Demócrito Reinaldo, j. 23.02.94, DJ 21.02.94; Resp 130.670/SP, relator Ministro Francisco Falcão, j. 02.10.01, DJ 03.06.02; Resp. 167758/SP, relator Ministro Adhemar Maciel, j. 26.05.98, DJ 03.08.98; Resp 104.944/SP, relator Ministro Adhemar Maciel, j. 14.04.98, DJ 11.05.98; Resp 112.550/SP, relator Ministro Adhemar Maciel, j. 31.03.98, DJ 11.05.98; Resp 209.526/RS, relator Ministro Francisco Peçanha Martins, j. 18.04.00, DJ 26.06.00; Resp 47.244/PR, relator Demócrito Reinaldo, j. 06.06.94, DJ 27.06.94, p. 16921.

superado conceito de soberania ilimitada. No julgamento do RE nº 80.004/SE¹⁵³, o Relator Ministro Cunha Peixoto distinguiu entre os tratados-contratuais e os tratados-normativos, sendo que os primeiros seriam atos de Direito Internacional privado, disciplinando os interesses dos particulares e carentes de efeitos perante a ordem jurídica interna; porquanto os tratados-normativos, os quais devidamente incorporados no sistema jurídico brasileiro, alcançariam o *status* de lei ordinária, podendo ser derogados a qualquer tempo.

Em matéria tributária, essa orientação vem se modificando desde o julgamento do RE nº 90.824/SP¹⁵⁴, Rel. Min. Moreira Alves, ao ficar assentado que o art. 98 do CTN garantia, na função de “norma geral”, o primado do Direito Internacional sobre o direito interno. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Resp nº 104.566/SP¹⁵⁵, Rel. Min. Peçanha Martins, reconheceu que “há que ser observado o comando do art. 98 CTN, que não admite a revogação de tratado pela legislação tributária antecedente ou superveniente”. Essa questão foi ventilada durante o julgamento do Resp. nº 426.945 no voto dos ilustres Ministros José Delgado, Denise Arruda e Francisco Falcão, que, com muita propriedade, sustentaram a prevalência dos tratados internacionais que tratam de matéria tributária em face da legislação ordinária.

Não obstante nossos Tribunais Superiores relutem em reconhecer textualmente que os tratados relativos aos direitos humanos ou matéria tributária não podem ser revogados por leis ordinárias internas, há muito o Supremo Tribunal Federal reconheceu a prevalência do GATT sobre a legislação interna, conferindo às mercadorias e produtos importados de Estados signatários do GATT idêntico ao dado às mercadorias e produtos similares nacionais, tal como foi pacificado na Súmula nº 575¹⁵⁶ do STF.

¹⁵³ RTJ 83/809.

¹⁵⁴ j. 26.06.80, DJ 19.09.80, p. 7204.

¹⁵⁵ j. 06.04.99, DJ 07.06.99, p. 88.

¹⁵⁶ DJ 03/01/77, p. 4.

Além disso, Alberto Xavier¹⁵⁷ alertou para a impropriedade da distinção entre os "tratados-norma" e os "tratados-contrato", justificando que ambos encontram-se na mesma posição hierárquica, porquanto envolvem a mesma vontade convencional das partes.

Recentemente a prevalência das CITs sobre a legislação infra-constitucional, que encontra fundamento no art. 98 do CTN, foi admitida inclusive pelo e. Supremo Tribunal Federal, verbis:

“EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ART. 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O art. 98 do Código Tributário Nacional ‘possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios’ (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispendo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE 229096-RS, Tribunal Pleno, Relatora p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA. Julgamento: 16/08/2007).

Desta forma, normas internas previstas no sistema jurídico pátrio, anti-elusivas ou não, devem ser interpretadas em conformidade com as disposições veiculadas nas CITs em que o Brasil é signatário.

¹⁵⁷ XAVIER, Alberto. *Tratados - superioridade hierárquica em relação à lei ante à Constituição Federal de 1988. Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, 1996, p. 46-47.

1.8. CONCLUSÕES SOBRE A INTERPRETAÇÃO DE NORMAS INTERNACIONAIS INTRODUZIDAS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

A soberania não é ampla e ilimitada, mas é um conceito jurídico. A Constituição Federal Brasileira dispõe que o Brasil é uma nação soberana, independente e autônoma, dotada de sistema jurídico próprio, no entanto reconhece a existência de outros Estados, seus respectivos sistemas jurídicos e a validade de acordos internacionais.

As soberanias alheias, os princípios gerais de direito, a prevalência dos direitos humanos, as normas oriundas dos organismos internacionais são limites à soberania dos Estados. Cada Estado independente e soberano é competente para instituir seu próprio sistema jurídico, disciplinando as relações entre as pessoas que compõem seu povo e regendo os fatos jurídicos praticados dentro de seus limites territoriais, desde que sejam respeitadas as normas de Direito Internacional público.

Todavia, as normas das CITs são auto-limitações às soberanias tributárias dos Estados, conseqüentemente, é condenável a prática de *treaty override*, que consiste no descumprimento das obrigações internacionais pactuadas pela introdução de normas posteriores incompatíveis com as CITs, em violação ao princípio da *pacta sunt servanda*. Por isso, as normas anti-elusivas internas devem ser interpretadas de modo compatível com as normas internacionais veiculadas pelas CITs sempre que possível.

Adotamos a teoria dos sistemas Luhmann como premissa fundamental para o desenvolvimento do presente estudo. Admitimos que o sistema do direito, da economia, da política e outros são todos sistemas independentes, diferenciados de seu ambiente, cada qual usa código e programa próprios para suas operações. O sistema do direito adota o código legal/ilegal ou válido/inválido. Cada sistema é operacionalmente fechado (autopoético), mas cognitivamente aberto para observar as diferenças sistema/ambiente. Assim, por meio dos acoplamentos estruturais os sistemas do direito, da economia, da política percebem diferenciações e “irritações” que lhes permitem a constante evolução.

Por isso, eventos econômicos criam “irritações” que influenciam o subsistema jurídico. Eventos econômicos, vertidos na linguagem competente e juridicizados por uma norma jurídica, tornam-se fatos jurídicos, que desencadeiam efeitos nos diversos ramos do direito. São recepcionados com o código binário do sistema jurídico e compõem operações do sistema jurídico. Assim, um evento econômico (venda de imóvel) terá conseqüências de direito civil (transferência de propriedade) e de direito tributário (incidência de imposto sobre a renda no potencial ganho de capital auferido) e poderá servir de informação para a tomada de decisões, influenciando as operações do sistema jurídico.

As normas de Direito Internacional Público, originadas por fonte internacional, são incorporadas no sistema jurídico interno dos Estados de acordo com métodos próprios estabelecidos por estes sistemas. Essas normas veiculadas por CITs devem ser interpretadas em conformidade com seu propósito – evitar a dupla tributação, a evasão fiscal e a elisão fiscal – texto e contexto, em conformidade com o que estabelecem os arts. 18, 26, 27 e 31 da Convenção de Viena. Essa finalidade das CITs de impedir a evasão e evitar a elusão fiscal está em consonância com o princípio da boa-fé, da isonomia, da capacidade contributiva consagrados pelo nosso sistema jurídico.

Além disso, normas originadas de fontes internacionais devem ser interpretadas em conformidade com os princípios gerais de direito. Especificamente em relação às CITs, os princípios tributários comuns às nações, como a legalidade, igualdade e segurança jurídica, também são regras de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes e, portanto, devem auxiliar o intérprete no esforço hermenêutico.

Normas anti-elusivas internas e internacionais têm como objetivo mediato fazer cumprir o princípio da legalidade, da igualdade em matéria tributária e da capacidade contributiva, assegurando aos Estados o direito de tributar pessoas e fatos, de acordo com as normas de seus respectivos sistemas jurídicos.

Em respeito aos princípios da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva, para a edição de normas anti-elusivas, o legislador deve indicar critérios precisos e coerentes para *discriminar* os (i) contribuintes que praticam atos lícitos de planejamento tributário (elisão); (ii) outros que praticam atos ilícitos de evasão, por intermédio de negócios simulados ou fraudulentos e; (ii) outros que realizam atos com aparência lícita, mas com vícios na causa jurídica e artificialidades, com a única finalidade de obter uma economia fiscal.

Os efeitos do princípio da boa-fé e da proteção da confiança legítima podem ser desdobrados. Por um lado, negócios realizados de boa-fé, que são rigorosamente refletidos em documentos jurídicos e contábeis, de forma transparente e detalhada, realizados na forma permitida pelo direito privado (mesmo que tal forma não seja usual, como um negócio jurídico indireto ou fiduciário), são atos lícitos que não se confundem com evasão fiscal e devem ser protegidos; por outro lado, negócios estruturados de forma complexa, que são incoerentes e se desviam da causa jurídica, em que o conteúdo não está adequado à forma, indicam a má-fé do contribuinte, a finalidade de produzir um resultado ilícito, obtendo uma economia fiscal pela manipulação dos critérios da obrigação tributária.

Há renomados juristas estrangeiros que interpretam o princípio da boa-fé como uma proibição de uso abusivo e impróprio das CITs, que autorizaria a aplicação de normas anti-elusivas domésticas para afastar os benefícios previstos nas normas internacionais¹⁵⁸. Não é essa nossa opinião, pois o princípio *pacta sunt servanda* e o art. 98 do CTN impedem que as normas anti-elusivas internas limitem ou afastem o regime tributário pactuado na CIT, exceto quando há provas de evasão fiscal por fraude ou simulação; que se revelam práticas contrárias ao propósito dos tratados e ao princípio da boa-fé.

No sistema jurídico brasileiro os tratados e Convenções em matéria tributária são incorporados após o referendo do Congresso Nacional (art. 49, I, da

¹⁵⁸ BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. v. 14. p. 309.

Constituição Federal) e a ratificação pelo Presidente da República. Após seguido esse procedimento os tratados passam a integrar o sistema jurídico brasileiro tornando-se válidos. A vigência e eficácia do tratado – tanto perante a ordem jurídica internacional quanto perante o sistema jurídico brasileiro – inicia-se a partir da ratificação, momento pelo qual os tratados passam a gerar direitos e obrigações para ambos os Estados contratantes e demais pessoas por ele abrangidas. A ratificação é irrevogável e apenas a norma geral e concreta da denúncia retirará definitivamente o tratado ou Convenção em matéria tributária do sistema jurídico brasileiro.

Nos termos do art. 98 do Código Tributário Nacional os tratados e Convenções em matéria tributária devem ser observados pelo Poder Legislativo. Esse dispositivo legal impede que sejam editadas leis posteriores em dissonância com as normas internacionais, refletindo o princípio do *pacta sunt servanda*. Representa a prevalência das normas internacionais em relação às normas infra-constitucionais internas, consubstanciando verdadeira “limitação da eficácia da lei” no que concerne às pessoas e situações abrangidas pelo tratado internacional. Ademais, a supremacia dos tratados e das CITs em relação às normas infra-constitucionais internas já foi amplamente reconhecida pelo Poder Judiciário, especialmente pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal.

Em caso de conflito entre normas internas e o tratamento específico estabelecido em uma CIT, as normas internacionais devem prevalecer para os impostos e pessoas que estão contemplados em seu escopo, exceto se houver provas concretas de *evasão fiscal* praticada por atos ilícitos, mediante a interposição de pessoas (*conduit companies*) eivada de fraude e simulação; com a única finalidade de permitir a aplicação da CIT, que seria, de outro modo, inaplicável (*treaty shopping*). Isto porque, a prática de evasão fiscal é ilícito contrário ao propósito das CITs, ao princípio da boa-fé e aos princípios gerais de direito internacionalmente adotados; às normas de direito privado e de direito tributário domésticas, como será minuciosamente exposto nos capítulos posteriores.

2. NORMAS ANTI-ELUSIVAS INTERNAS COM EFEITOS EM RELAÇÕES INTERNACIONAIS

2.1 OS CONCEITOS EVASÃO, ELISÃO E ELUSÃO

Há muito a doutrina brasileira vem se manifestando sobre a diferença entre os conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal. Entre posições relevantes, temos: Amílcar Araújo Falcão¹⁵⁹, com influência de Ernst Blumenstein e de Benvenuto Grizzioti, defende a interpretação econômica para qualificar o fato concreto de acordo com seu espírito, na hipótese de o contribuinte adotar uma forma jurídica não usual; Antonio Roberto Sampaio Dória¹⁶⁰ arrolou quatro critérios objetivos para diferenciar simulação e elisão tributária – (i) na elisão os meios aplicados são lícitos e na simulação há ilícito oculto pelo contribuinte; (ii) na elisão o fato gerador não ocorre e na simulação o fato gerador ocorre mas é dissimulado; (iii) na elisão há coerência entre o ato e a forma jurídica e na simulação as características principais do fato divergem do instrumento jurídico aplicado; (iv) na elisão os resultados verificados são típicos do negócio jurídico empregado, enquanto na simulação os resultados reais não são típicos do ato jurídico praticado. Alfredo Augusto Becker¹⁶¹ discorda veementemente da interpretação econômica aplicada ao direito tributário e admite a liberdade de planejar os negócios do modo menos oneroso, respeitados os limites da legalidade; Rubens Gomes de Sousa¹⁶² defende a adoção de um elemento objetivo para caracterização de elisão e evasão fiscal (ou seja, se os atos tendentes a reduzir a carga tributária são lícitos e foram praticados pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, configurar-se-ia elisão, no entanto, se tais atos foram praticados após concretizado o

¹⁵⁹FALCÃO, Amílcar Araujo. *Introdução ao Direito Tributário – Parte Geral*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1959, p. 107 e *Fato gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 23.

¹⁶⁰DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 238. *Elementos de Direito Tributário* (Notas Taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP). São Paulo: RT, 1978, p. 447 e ss.

¹⁶¹BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Lejus, 1999, p. 129 e *Teoria Geral do direito Tributário*. São Paulo: São Paulo: Lejus, 2002, p. 122 e ss.

¹⁶²SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Ed Financeiras, 1960, p. 113/114.

fato gerador, configurar-se-ia fraude fiscal). Geraldo Ataliba¹⁶³ defende a legitimidade dos atos praticados pelo contribuinte ao amparo da legalidade e trata a elisão fiscal como “*omissão do exercício de competência legislativa tributária*”. Gilberto de Ulhôa Canto¹⁶⁴ também apóia o respeito à validade da forma adotada pelo contribuinte com fundamento em normas de direito privado e a legitimidade dos atos praticados sob o amparo da lei, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Aliomar Baleeiro¹⁶⁵ entende que a interpretação do direito tributário deve atender tanto para as normas de direito privado aplicáveis quanto para o conteúdo econômico dos fatos e Alberto Xavier¹⁶⁶ reconhece a validade do negócio jurídico indireto ou do “negócio fiscalmente menos oneroso”, considerando como simulação apenas os atos em que há divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelos particulares.

Todos os doutrinadores acima citados, com exceção de Amílcar Araújo Falcão e Aliomar Baleeiro, que admitem a interpretação econômica dos fatos em determinadas circunstâncias, rejeitam os conceitos de fraude à lei ou abuso de direito como critérios para invalidade dos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes. Na contramão destas teorias, Marco Aurélio Greco¹⁶⁷ acolhe as figuras do abuso do abuso de direito e da fraude à lei e conclui pela prevalência do princípio da capacidade contributiva sobre a autonomia e liberdade dos particulares. Para esse autor, serão legítimos os atos lícitos que: (i) possuam motivo e finalidade não predominantemente tributários; (ii) a manifestação de vontade do contribuinte e a forma jurídica adotada esteja em harmonia com o motivo e finalidade do negócio; (iii) tenham finalidade adequada ao contexto econômico em que se efetuou a operação.

¹⁶³ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário* (Notas Taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP). São Paulo: RT, 1978, p. 459-476.

¹⁶⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e Evasão Fiscal. Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

¹⁶⁵ RMS 16.050-PE (RTJ 37/618), RE 55033-SP e RE 66394-GB (RTJ 65/107).

¹⁶⁶ XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima – o negócio jurídico indireto em Direito Fiscal. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 23, p. 12, jan./mar.1973, p. 236. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 59-60.

¹⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. Dialética: São Paulo, 2008, p. 356.

Não obstante as divergências e particularidades brevemente tratadas acima, há consenso na doutrina de que elisão e evasão fiscal¹⁶⁸ diferem em dois aspectos fundamentais: (i) quanto à licitude dos atos praticados: elisão fiscal é a utilização de meios lícitos – atos jurídicos legítimos praticados em consonância com as regras de direito privado e de acordo com os interesses do contribuinte – para obter economia de tributos, enquanto evasão fiscal pressupõe a prática de um ato ilícito, pelo qual o contribuinte modifica as características do fato jurídico – prestando declarações falsas ou divergentes da realidade – para impedir a incidência tributária ou reduzir seu ônus e (ii) quanto ao momento em que tais atos são praticados: atos elisivos são praticados antes da concretização do fato gerador (do evento tributável, na linguagem adotada por Paulo de Barros Carvalho) e atos evasivos são efetivados após verificado o fato gerador, modificando as características próprias da potencial obrigação tributária.

Como se depreende, a doutrina tradicional distingue nitidamente duas figuras: a evasão e a elisão fiscal. A elisão é a prática de atos lícitos, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A evasão é prática ilícita e condenada que abrange atos dolosos, simulados ou fraudulentos. Todavia, no desenvolvimento deste estudo utilizaremos também uma terceira figura, a *elusão*, já adotada por Heleno Tôrres¹⁶⁹, que a define como:

“(...) o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de ‘causa’ (simulados ou com

¹⁶⁸ HOHN, Ernst. Evasão do imposto e tributação segundo os princípios do estado de direito. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 283-301; GOMES, Nuno Sá. *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1997. p. 344 (Cadernos de ciência e técnica fiscal, n. 177).; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra Martins (coord.); PENTEADO, João Caio Goulart (Colab.); MARAFON, Plínio José (Colab.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária; [s.l.]: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988. p. 147-192 (Caderno de pesquisas tributárias, n. 13); CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e evasão*. In: MARTINS, Ives Gandra Martins (coord.); PENTEADO, João Caio Goulart (Colab.); MARAFON, Plínio José (Colab.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária; [s.l.]: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988. p. 1-111 (Caderno de pesquisas tributárias, n. 13).

¹⁶⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 189. TÔRRES, Heleno Taveira. Elusão e planejamento tributário - a teoria da causa do negócio jurídico como limite de controle fiscal. In: *Memorias de las XXIV jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Isla de Margarita - Venezuela - octubre, 2008*: tema I: la elusión fiscal y los medios para evitarla. Caracas: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; [s.l.]: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2008. p. 747-809.

fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e da respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de ‘causa’ ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência da norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.”

O conceito de elusão também foi utilizado por Paulo Caliendo¹⁷⁰, que aponta cinco elementos para diferenciá-lo da evasão fiscal, quais sejam:

“a) Modo de descumprimento: a evasão se constitui no descumprimento direto da norma tributária, enquanto a elusão é o descumprimento indireto da norma.

b) Natureza dos atos negociais: a evasão é decorrente da prática de atos vedados pelo ordenamento (ex.: deixar de emitir nota fiscal); enquanto a elusão é justamente a prática de atos permitidos pelo ordenamento que conduzem a resultados ilícitos.

c) Momento da conduta: a evasão é o descumprimento do dever tributário após a ocorrência do fato gerador, enquanto a elusão é o descumprimento independente do momento cronológico do fato gerador, podendo ser praticada antes mesmo de sua ocorrência.

d) Natureza da violação: a evasão ocorre pela ofensa ao comando normativo (fazer ou não-fazer algo), enquanto a elusão é o manejo de formas que oculta o verdadeiro conteúdo da operação.

e) Quanto à causa negocial: na evasão a causa do negócio jurídico é ilícita, enquanto na elusão a ausência de causa deve ser depreendida da verificação da cadeia negocial envolvida. Vistos individualmente, cada negócio ou ato jurídico contém uma presunção de licitude, na forma e conteúdo; somente a análise ordenada dos atos e de sua coerência negocial é que permite verificar a inexistência da causa.”

A assimilação do conceito de elusão fiscal não é tarefa simples. O elemento temporal não é tão determinante e o ato elusivo concretiza-se sob um manto de licitude, que oculta sua finalidade. Ambos os doutrinadores acima admitem que elusão é praticada por intermédio de atos lícitos, negócios jurídicos atípicos e indireto, realizados pelo contribuinte artificialmente, despidos de *causa jurídica*, com a finalidade única de afastar a subsunção à regra-matriz de incidência tributária, ou

¹⁷⁰ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 241.

beneficiar-se de tratamento fiscal favorável. São atos aparentemente lícitos, mas exercidos com a finalidade ilícita de permitir a redução do ônus tributário, a utilização de regime fiscal mais favorável ou benefício fiscal específico que normalmente não seriam aplicáveis ao contribuinte, se este tivesse conduzido seus negócios de modo usual. Concordamos que o elemento central para diferenciar os conceitos de elisão e elusão é a *causa jurídica*. A elusão fiscal é caracterizada pela prática de atos jurídicos desprovidos de causa jurídica, ou cuja causa é contraditória ou incoerente com os tipos e formas de direito privado adotados. Na elisão, os contribuintes organizam seus negócios por intermédio de atos lícitos e motivados por uma *causa jurídica*, não pretendem apenas a redução de sua carga fiscal.

Todavia, em estruturas complexas como as que são usualmente observadas em relações internacionais, a identificação da *causa jurídica* exige a observação das diversas etapas e intrincadas operações seqüenciais. Por isso, o exame da *causa jurídica*, isoladamente, não é suficiente para que se possa concluir pela presença de elisão ou elusão fiscal¹⁷¹. É necessário verificar se há coerência na estrutura adotada, entre a *causa jurídica*, o conteúdo e a forma dos negócios praticados, para qualificar precisamente a conduta dos contribuintes.

2.2 A CONTROVERSA NORMA GERAL ANTI-ELUSIVA NO DIREITO BRASILEIRO E SUA COMPATIBILIDADE COM O SISTEMA

No Brasil,¹⁷² a norma geral anti-elusiva¹⁷³ foi introduzida pela Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou o seguinte parágrafo único ao art. 116 do CTN:

¹⁷¹ Concordamos com Paulo Caliendo, que, embora destaque a importância da causa jurídica, alerta: “a distinção entre elisão e evasão estritamente baseada na teoria da causa não explica realmente quando estamos perante uma ausência de causa ou uma falsa causa, em uma operação empresarial; tal representação deverá ser feita observando-se a *finalidade econômica* da operação” (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 251).

¹⁷² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p.175.

“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Tal disposição suscitou calorosos debates no que concerne à sua constitucionalidade. Todavia, temos que a maior controvérsia está na amplitude dessa cláusula. A doutrina majoritária sustenta que o art. 116 do CTN seria apenas a explicitação de uma cláusula anti-simulação¹⁷⁴ e, portanto, não representaria inovação significativa em nosso ordenamento jurídico. Exemplo disso é Alberto Xavier¹⁷⁵, que propugna, outrossim, a manifesta inconstitucionalidade de eventual norma geral anti-elisiva¹⁷⁶ perante o nosso sistema jurídico, por contrariedade aos princípios da legalidade estrita (art. 150, I, da CF), da tipicidade fechada, da liberdade de contratar, da certeza do direito, da segurança jurídica e da vedação à analogia.

Regina Helena Costa¹⁷⁷ aponta que a norma do art. 116, parágrafo único, do CTN é mau exemplo de praticabilidade tributária, por entender que é disposição

¹⁷³ Sobre o tema, destacam-se: CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia contratual e direito tributário: a norma geral anti-elisão*. Coimbra: Almedina, 2008. 107p.; COURINHA, Gustavo Lopes. *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*. Coimbra: Almedina, 2004. 225p.; GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielisiva*. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 2004. 452p.; BIANCO, João Francisco. Norma geral antielisão - aspectos relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 145-160; ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielesiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 129-143; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 279-304; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a lei complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 245-278; TORRES, Ricardo Lobo. A chamada "interpretação econômica do direito tributário", a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 233-244; DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 205-232; ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. 383p.

¹⁷⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma anti elisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 15.

¹⁷⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma anti elisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 111-138.

¹⁷⁶ Adotamos, neste tópico, o termo norma antielisiva na medida em que a maior parte da doutrina diferencia apenas elisão e evasão fiscal e não examinam mais detidamente atos elusivos.

¹⁷⁷ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 296.

desnecessária em virtude do disposto no art. 149, VII, do CTN¹⁷⁸, e exige regulamentação por lei ordinária, para que não haja infringência ao princípio da segurança jurídica. Confira-se:

“Portanto, pensamos, igualmente, que o Código já cuidava, desde a sua edição, de assegurar o alcance subjetivo que essa norma se propõe ao proclamar a possibilidade de o Fisco estabelecer ou considerar certas situações como tentativas ilícitas de evitar que alguém se torne sujeito de obrigação tributária.

(...)

Desse modo, numa primeira reflexão, uma vez acrescentado o preceito, parece-nos necessário termos um rol de hipóteses no parágrafo único do CTN, embora as arroladas no inciso VI do art. 149 do mesmo estatuto para o cabimento do lançamento de ofício sejam – acreditamos – praticamente as mesmas que ensejarão a aplicação daquele dispositivo.”

Sacha Calmon defende que essa norma tem como objetivo impedir simulações relativas ou dissimulações¹⁷⁹, que refletem abuso de formas de direito privado, utilizadas para a ocultação de um negócio real por um outro aparente, para redução do ônus fiscal¹⁸⁰. Segundo o precitado autor tal disposição destina-se a estabelecer os procedimentos a serem adotados pelos agentes fiscais nessas circunstâncias, delegando à lei a tarefa de arrolar os procedimentos de desconsideração dos atos e negócios dissimulados. Não obstante, admite a constitucionalidade desse dispositivo legal, na medida em que nosso ordenamento jurídico – há muito – já permitia a repressão de condutas ilícitas, incluindo-se simulações absolutas ou relativas. Concorda com Alberto Xavier¹⁸¹ que uma norma geral anti-elisiva que adotasse critérios vagos e imprecisos como o *business purpose*, a fraude à lei, o abuso de direito seria absolutamente incompatível com nosso ordenamento jurídico.

¹⁷⁸ Neste aspecto, concordando com a posição do Prof. Paulo de Barros Carvalho.

¹⁷⁹ Esta posição também é defendida por Luciano Alaor Bogo, que rejeita a constitucionalidade de uma norma geral antielísiva, por entender que a desconsideração dos negócios e atos dos contribuintes não poderia ser realizada pelos agentes fiscais, mas apenas por um órgão colegiado e imparcial (BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 248).

¹⁸⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Dialética, p. 175, 177.

¹⁸¹ Para Sacha Calmon, o art. 116, parágrafo único não é norma geral anti-elusivas. Esta norma geral anti-elusivas teria sido prevista na Medida Provisória nº 66/2002 que impedia a fraude à lei, o abuso de forma jurídica, adotando critérios como o *business purpose* ou *substance over form* (op. cit., p. 184).

Souto Maior Borges¹⁸² também afirma que o art. 116, parágrafo único, do CTN é instrumento para impedir a ilicitude e, nesse contexto, perfeitamente admitido pela Constituição Federal.

Posição semelhante foi sustentada por Gabriel Lacerda Troianelli¹⁸³, para quem o art. 116, parágrafo único, do CTN serve apenas para impedir atos ilícitos, evasão fiscal. Para ele, uma norma geral anti-elisiva encontra óbice no art. 108, § 1º, do CTN, que impede a imposição de tributo pelo emprego da analogia. No mesmo sentido é o entendimento de James Marins¹⁸⁴, que reforça a posição de que a teoria do propósito negocial (*business purpose*), largamente adotada por países europeus, não oferece critério seguro para o abuso de direito no nosso sistema jurídico.

Para Roque Carraza¹⁸⁵, o art. 116, parágrafo único, do CTN é norma geral anti-elisiva que deve ser interpretada em conjunto com a autonomia e liberdade dos particulares, que podem organizar seus negócios de modo a obter uma economia tributária, desde que o façam por meios lícitos. O precitado autor adverte que essa norma poderá se tornar inconstitucional, se utilizada pelas autoridades fiscais para desconsideração de atos e negócios lícitos, exclusivamente pelo fato de propiciarem uma economia fiscal.

Um dos poucos a defender a constitucionalidade de uma norma geral anti-elisiva é Marco Aurélio Greco¹⁸⁶, que interpreta o art. 116, parágrafo único, do CTN como tal e admite o cabimento de uma norma geral, cuja finalidade seria impedir que o contribuinte se valha de um negócio jurídico indireto, em vez de realizar o negócio jurídico “típico”, reduzindo sua carga tributária. Defende esse autor que a

¹⁸² BORGES, Souto Maior. Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002: Brasília). *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p. 219-220.

¹⁸³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 41-42.

¹⁸⁴ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 93.

¹⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 468-469.

¹⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p. 21-22. O precitado autor não dispensa, todavia, a edição de normas específicas quando necessárias. GRECO, Marco Aurelio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 181-204.

teoria do abuso de direito e da fraude à lei teriam cabimento no direito tributário brasileiro¹⁸⁷.

Ricardo Lobo Torres também entende que o art. 116, parágrafo único, do CTN é uma norma geral anti-elisiva ou contra-analógica, que teria como objetivo impedir que o contribuinte manipule a aplicação da norma tributária, mediante a prática de um ato lícito, mas contrário ao *mens legis*¹⁸⁸, e defende sua constitucionalidade.

Como se depreende, a discussão quanto à constitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do CTN está intimamente vinculada a outra discussão ainda mais polêmica: sobre o próprio conteúdo e a abrangência dessa norma. Se considerarmos que tal norma deverá ser adotada, exclusivamente, na hipótese de dolo, fraude ou simulação, dificilmente haverá tributação de atos lícitos por analogia e nem violação aos princípios constitucionais tributários, pois desde sua edição o CTN já autorizava as autoridades fiscais a praticar atos que combatessem os ilícitos.

Com efeito, concordamos que não há inconstitucionalidade da norma geral-anti-elusivas *in abstractu*, pois os princípios da legalidade, tipicidade, segurança jurídica, certeza do direito e capacidade contributiva admitem que as autoridades fiscais procedam ao lançamento de ofício, caso o contribuinte adote meio ilícitos para evitar a ocorrência do fato imponible, ou modifique os elementos da obrigação tributária.

Temos, contudo, que o art. 116, parágrafo único, do CTN inovou. Tornou evidente a possibilidade de desconsideração de atos ilícitos, mas adicionou a autorização para desconsiderar também condutas elusivas, atos lícitos, mas cuja causa jurídica é falsa, ilícita ou ausente, praticados exclusivamente para propiciar economia de tributos. A preservação dos negócios jurídicos praticados pelos particulares

¹⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 468 e segs.

¹⁸⁸ “Há uma expressão legal que deve ser interpretada de uma forma mínima, que não pode ser interpretada, como quis o contribuinte, apenas no seu sentido literal, desconhecendo o seu espírito. É a velha distinção entre espírito e letra da lei, não pode o contribuinte utilizar a letra fria da lei em seu benefício, desconsiderando ou manipulando uma compreensão possível do texto legal, ou seja, da hipótese de incidência” (TORRES, Ricardo Lobo. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília: ESAF, 2002, p. 210).

pressupõe que haja coerência e consistência entre o conteúdo, as formas e a estrutura utilizada.

Trata-se de norma geral em matéria de legislação tributária, nos moldes do quanto exige o art. 146, III, “c”,¹⁸⁹ estritamente destinada ao controle de condutas evasivas e elusivas. Compete à lei ordinária regulamentar sua efetiva aplicação estabelecendo os critérios que devem ser adotados para identificação de atos elusivos, bem como o procedimento para descon sideração e requalificação destes.

Uma norma geral anti-elusiva permite a descon sideração e a requalificação do negócio jurídico em determinadas condições: (i) a presença de evasão fiscal, praticada mediante ato ilícito ou (ii) a presença de ato ou negócio jurídico elusivo – praticado por meio de ato lícito – porém, carente de causa jurídica ou cuja causa seja incoerente com o conteúdo e a forma, refletindo como único propósito a obtenção de uma economia ou benefício fiscal.

Por isso, poderá, sim, haver aplicação inconstitucional dessa norma se ela for utilizada para descon siderar atos e negócios jurídicos lícitos, coerentes e fundamentados por uma *causa jurídica*, praticados pelos contribuintes, sob o único argumento de que tais atos e negócios teriam propiciado economia fiscal. Essa análise deverá ser efetuada casuisticamente e de acordo com os critérios jurídicos preconizados pelo nosso sistema.

Frisamos, a eficiência fiscal é desejável e pode ser alcançada pelo livre uso de formas e tipos de direito privado, no entanto, para a prevalência dessas estruturas é necessário que haja *causa jurídica* e sua *coerência com o conteúdo e a forma* utilizados.

¹⁸⁹ Nessa mesma linha: BORGES, José Souto Maior. Elisão fiscal (CTN, art. 116, parágrafo único – 104/01). Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2003, nº 1, jan.-fev., p. 124-36.

2.3 A EXTENSÃO DA NORMA GERAL ANTI-ELUSIVA NO DIREITO INTERNO – LIMITES E PROVAS

Não é recente a preocupação dos Estados de incluir, em seus respectivos ordenamentos jurídicos, normas que identifiquem, impeçam e desestimulem a prática de elusão fiscal. Em geral, essas normas tendem a controlar o uso de negócios atípicos ou indiretos e as formas de interposição de pessoas em certas circunstâncias, especialmente quando tais atos refletem a única finalidade reduzir a carga tributária ou permitir o uso de benefício fiscal.

Para tanto, são introduzidas nos sistemas jurídicos estatais normas gerais e abstratas que (i) permitem a desconsideração de estruturas jurídicas e operações realizadas¹⁹⁰ ou (ii) determinam a inversão do ônus da prova, impondo ao contribuinte o dever de comprovar a licitude de seus atos.

Diferenciam-se as normas gerais anti-elusivas e as normas específicas anti-elusivas pela amplitude de seu campo de aplicação. Denominamos norma específica aquela cuja hipótese descreve um fato jurídico, uma conduta tipicamente elusiva, como necessário e suficiente à sua aplicação. As normas específicas são aquelas que se aplicam a uma classe ou categoria de contribuintes, que se encontram em uma determinada situação jurídica ou praticam certos eventos. São normas que tipificam uma determinada conduta largamente utilizada com finalidade elusiva, como por exemplo o regime de transparência fiscal internacional e o as regras de controle de preços de transferência previstas na Lei n. 9.430/90. As normas específicas permitem a tributação de determinado evento que **não** se subsume ao fato tributário descrito na regra-matriz de incidência, por presunção ou ficção.

¹⁹⁰ A desconsideração da personalidade jurídica é medida das mais severas e admitida quando comprovada a ilicitude (fraude ou simulação), mediante procedimento adequado. DIREITO, Carlos Alberto Menezes. *Estudos de direito público e privado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 107-125; FERRAGUT, Maria Rita. Evasão, elisão fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 759-780; TEPEDINO, Gustavo. Notas sobre a desconsideração da personalidade jurídica. In: CAMPOS, Diogo Leite de (coord.) et al. *A evolução do direito no século XXI: estudos em homenagem ao prof. Arnoldo Wald*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 121-147.; COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 259-273; JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. 165p.

A norma geral anti-elusiva é ampla nos âmbitos subjetivo e objetivo. Não se restringe a este ou aquele contribuinte, nem a esta ou aquela situação fática, mas pode ser aplicada sempre que os eventos sejam considerados elusão fiscal pelo intérprete. A aplicação de tais normas gerais anti-elusivas deve estar adstrita a exames rigorosos que permitam a desconsideração do negócio jurídico (observados os princípios constitucionais e as regras de direito privado), mediante o exame da causa e da coerência negocial. Uma norma geral anti-elusivas pode ser abrangente o bastante para permitir a discricionariedade do Fisco e, se combinada a inversão do ônus da prova, caberá ao contribuinte provar tanto a legalidade do ato, quanto sua causa jurídica.

Por tais razões, as normas gerais anti-elusivas são objeto de inúmeras críticas e veementemente inadmitidas por ordenamentos jurídicos por desrespeito à legalidade ou tipicidade. Normas gerais anti-elusivas requerem critérios e procedimentos rigorosos para sua aplicação, para evitar qualquer insegurança jurídica e incertezas.

Com efeito, é indispensável que haja um critério seguro para a aplicação da norma geral anti-elusiva. O princípio da verdade material exige prova que demonstre a invalidade do negócio jurídico praticado pelo particular. Exige que as autoridades fiscais sigam o procedimento estabelecido, rigorosamente.

O art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN –, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, que é norma geral anti-elusiva introduzida no sistema jurídico brasileiro, não trouxe qualquer critério para conduzir a atividade fiscalizatória dos agentes fiscais. No direito brasileiro, a norma geral anti-elusiva não é auto-aplicável, não descreve os fatos aos quais é aplicável, deixando esse papel para lei ordinária. Até a presente data o parágrafo único do art. 116 do CTN, não foi regulamentado e, portanto, não pode ser aplicado a casos concretos.

O art. 116, parágrafo único do CTN padece de ineficácia técnica sintática¹⁹¹. A regulamentação deste dispositivo é imprescindível para atender os princípios da segurança jurídica, da certeza do direito, da legalidade, da tipicidade. Ao regulamentá-lo, deverão ser adotados critérios que permitam a identificação precisa de condutas elusivas e condutas elisivas, quais sejam: a causa jurídica e a compatibilidade na estrutura negocial.

Isoladamente considerada a norma geral anti-elusiva dá poder discricionário à administração, permitindo sejam desconsiderados atos e negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação. Da leitura do parágrafo único do art. 116 surgem diversas questões: A administração poderá ou deverá desconsiderar tais atos? Qual o significado de dissimular neste contexto?

A norma utiliza a palavra *poderia*, numa clara referência ao modal deôntico que estabelece uma permissão. Não é obrigação, nem proibição. E a palavra dissimular remete ao conceito de simulação. Logo, o art. 116, parágrafo único, do CTN não atinge situações lícitas e válidas, atos praticados por causa jurídica.

É norma que tem dupla função – anti-elusiva e anti-evasiva – autorizando a Administração a desconsiderar negócios jurídicos carentes de causa ou incoerentes e atos ilícitos.

No âmbito tributário, a atividade administrativa é plenamente vinculada e exige que todos os atos praticados estejam previstos em lei, sejam motivados e razoáveis, conforme o art. 37 da CF, na medida em que seus atos não podem inovar a ordem jurídica. O lançamento tributário não admite discricionariedade. Ademais, os princípios de legalidade, tipicidade e capacidade contributiva (objetiva e subjetiva) restringem a hipótese de desconsideração dos negócios e atos praticados pelos contribuintes àqueles carentes de *causa jurídica* (i) ou que apresentem incompatibilidades entre a causa, o conteúdo e a forma, (ii).

¹⁹¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008. p. 227.

Normas gerais anti-elusivas permitem a desconsideração de atos privados ilícitos ou abusivos; dos negócios nos quais a causa jurídica seja inexistente, falsa, divergente, viciada ou incoerente com a estrutura adotada. É justamente este o escopo da norma anti-elusivas do parágrafo único do art. 116 do CTN, que pretende autorizar a desconsideração e requalificação dos negócios dos particulares

Por outro lado, quando houver *causa jurídica* e esta for *coerente com a forma e o conteúdo*, para motivar e justificar os atos e negócios dos contribuintes, as autoridades administrativas estão impedidas de desconsiderá-los ou requalificá-los, sem esbarrar na autonomia privada, na liberdade de tipos e formas, nas regras de direito privado e nos princípios da tipicidade, legalidade e capacidade contributiva.

O fato gerador da obrigação tributária ocorre quando o contribuinte realiza um evento que se subsume à hipótese normativa, que é indispensável e suficiente para a aplicação da regra-matriz. Se o contribuinte pratica outro ato – que não corresponde à hipótese normativa descrita – fundamentado em normas de direito privado, motivado por uma causa jurídica, coerente com o conteúdo e a forma, os agentes fiscais não poderão desconsiderá-lo nem requalificá-lo.

O princípio da verdade material que rege o procedimento administrativo fiscal impõe, outrossim, que, se houver dúvida quanto à validade ou legalidade dos atos dos particulares – seja por ausência de causa jurídica, ou se vislumbrado indício de fraude, dolo ou simulação –, compete à Administração buscar provas que elucidem as circunstâncias fáticas envolvidas na questão. A Administração tem o poder-dever¹⁹² de fiscalizar o contribuinte, valendo-se de todos os meios legais para obter provas concretas que esclareçam e eventualmente demonstrem a realização de evento tributário suficiente e necessário à existência do fato gerador. Os agentes fiscais devem investigar os eventos, respeitando os direitos individuais dos contribuintes, mediante todas as diligências necessárias. Compete-lhes solicitar documentos e informações para o amplo conhecimento e convencimento dos eventos, da motivação e da finalidade pretendida pelo contribuinte. Encerrada a atividade fiscalizatória, se os

¹⁹² XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 123.

agentes fiscais concluírem pela desconsideração e requalificação dos atos e negócios dos contribuintes, devem ser apresentadas provas consistentes e a fundamentação necessária.

Concordamos com Heleno Tôrres¹⁹³ que é necessário que haja provas¹⁹⁴ contundentes, confissão, prova testemunhal, provas documentais, indícios plurais e congruentes que demonstrem a inconsistência da estrutura negocial ou o vício da causa jurídica¹⁹⁵.

Normas gerais anti-elusivas, como o art. 116, parágrafo único, do CTN, devem ser interpretadas com cautela e em harmonia com os princípios constitucionais consagrados pela Constituição Federal brasileira – legalidade estrita, tipicidade cerrada, segurança jurídica, livre exercício da atividade econômica e outros – e com as normas de direito privado, para atingir apenas atos ou negócios carentes de *causa jurídica* ou cuja causa seja inconsistente com seu conteúdo e forma. Assim, sua regulamentação da norma geral anti-elusiva introduzida em nosso sistema jurídico deve considerar os dois critérios precisos e seguros para distinguir a elusão da elisão fiscal, quais sejam: a causa jurídica e sua compatibilidade com a estrutura negocial.

¹⁹³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 385-407. TÔRRES, Heleno Taveira. Provas e presunções em matéria tributária e sua aplicabilidade nos casos de simulação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 359-384;

¹⁹⁴ Sobre a teoria das provas: HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999. p.158-159; TOMÉ, Fabiana Del Padre. Prova e aplicação do direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 603-628; PESTANA, Márcio. *A prova no processo administrativo tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 233; CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 855-863; BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 81-97.

¹⁹⁵ Concordamos também com Paulo Ayres Barreto, sobre a importância dos indícios e o dever da administração de buscar elementos para demonstrar os vícios dos negócios jurídicos, ao desconsiderá-los, no entanto, não compartilhamos a opinião de que a teoria das provas seria suficiente, por si só, para impedir todas as situações abusivas. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008. 247p.

2.4 BREVES DISTINÇÕES ENTRE OS CONCEITOS DE DOLO, FRAUDE, SIMULAÇÃO, ABUSO DE FORMA, DE DIREITOS E A FRAUDE À LEI – SUA APLICAÇÃO AO DIREITO BRASILEIRO – A CAUSA E A COERÊNCIA NEGOCIAL

O art. 149, VII, admite a revisão do lançamento quando há presença de dolo, fraude ou simulação, qualificando-os como ilícitos tributários. Ademais, quando regulamentado, o parágrafo único do art. 116 permitirá que sejam desconsiderados atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, alcançando condutas tipicamente elusivas. Para compreensão dessas normas, cabe-nos tecer breves considerações sobre os conceitos envolvidos.

Dolo é palavra que tem origem no latim – *dolus* – e significa engano. Para o direito penal brasileiro o dolo é a intenção consciente de praticar o ato ilícito e produzir seu resultado. No direito privado o dolo é a intenção de iludir, ludibriar alguém, induzindo-o a erro¹⁹⁶. O Código Civil pátrio prevê que são anuláveis negócios jurídicos quando o dolo for sua causa (art. 145¹⁹⁷) ou aqueles maculados por vícios intencionais – resultantes de dolo (art. 171, I). Dolo é o contrário da boa-fé. No direito tributário, o dolo é a conduta consciente, planejada e manipuladora de elementos, institutos e formas do direito privado, realizada com a finalidade de retardar, impedir, modificar a obrigação tributária ou aproveitar um benefício fiscal que seria, de outro modo, inaplicável.

¹⁹⁶ É o *dolus malus* que trata Pontes de Miranda, o enganar consciente. “Não é preciso que consista comunicação direta de conhecimento (palavras, escritos, gestos); pode consistir em ocultação de defeito, ou resultar de outra omissão, ou de atos positivos, ou de negativos, ou positivos e negativos, que levem, ou concorram, ou mantenham em informação errônea a outra pessoa” (MIRANDA, Pontes. *Tratado de direito privado: parte geral*. 4. ed. Tomo IV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. p 376. MAIWALD, Manfred. *Conocimiento del ilícito y dolo el derecho penal tributario*. Buenos Aires: Ad-hoc, 1997. 103p.).

¹⁹⁷ “Art. 145. São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.”

A definição de fraude¹⁹⁸ está prevista no art. 72 da Lei 4.502/64 e na Lei n 8.173/90, que tratam dos crimes contra a ordem tributária. Vejamos:

Lei 4.502/64: “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a diferir seu pagamento.”

Lei 8.137/90: “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

¹⁹⁸ “Na fraude fiscal, há um comportamento intencional do indivíduo com a finalidade de provocar dano ao fisco, subtraindo-lhe o valor do imposto que seria devido, comportamento esse aliado a uma ação ou omissão violadora da norma tributária” (HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 102).

III - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Como se depreende, a definição de fraude abrange a falsificação de documentos ou registros, omissão de informações, declaração inverídica ou inexata às autoridades fiscais, bem como quaisquer atos tendentes a afastar ou reduzir a obrigação tributária. O dolo é pressuposto para a fraude fiscal ou a simulação.

A definição de simulação¹⁹⁹ encontra-se positivada no art. 167 do Código Civil, que estabelece:

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas substituirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

¹⁹⁹ FRANCO, Francisco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999. 518p.; SANTOS, José Beza dos. *A simulação em direito civil*. São Paulo: Lejus, 1999. 513p.; MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *A simulação no direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980. 171p.; AURICCHIO, Prof. Alberto. MIRANDA, Fernando de (Trad.). *A simulação no negócio jurídico: premissas gerais*. Coimbra: Coimbra, 1964. 299p. (Coleção Coimbra Editora).

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

O conceito de simulação foi profundamente discutido e identificamos claramente três correntes: (i) voluntaristas, que entendem como simulação a divergência entre a vontade declarada pelas partes e a intenção subjetiva das partes, a vontade íntima das pessoas participantes, como Savigny²⁰⁰; (ii) declarativistas, que afastam a intenção íntima e consideram apenas os estritos termos da declaração, como Wilh Röver²⁰¹; (iii) causalistas, que o interpretam como a divergência entre intenção prática e a causa típica do negócio jurídico, como Emilio Betti²⁰².

Deveras, a teoria voluntarista leva em consideração elementos psicológicos que não podem ser compreendidos em uma análise jurídica. A real intenção das partes é subjetiva e não pode ser demonstrada nem provada perante o direito. No entanto Francesco Ferrara deu novas feições à teoria voluntarista, interpretando como ato jurídico válido aquele no qual o conteúdo está congruente com a declaração de vontade²⁰³. Em sua opinião, simulação consiste na declaração propositadamente não consistente com o propósito das partes, expressa com consentimento mútuo para iludir terceiros:

“O que existe de mais característico no negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. O interno, aquilo que se quer, e o externo, o que se declarou, estão em oposição consciente. Com efeito, as partes não querem o negócio; querem somente fazê-lo aparecer e, por isso, emitem uma declaração não conforme com a sua vontade, que predetermina a nulidade do ato jurídico e, ao mesmo tempo, serve para provocar a ilusão falaz da sua existência. Os que simulam

²⁰⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 284 -285. Francesco Ferrara concorda com a proposta voluntarista de Savigny e exige a presença de três requisitos para classificar um negócio simulado: 1) uma declaração deliberadamente não conforme com a intenção; 2) concertada de acordo entre as partes; 3) para enganar terceiras pessoas. FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 52.

²⁰¹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 287.

²⁰² BETTI, Emilio. MIRANDA, Fernando de (Trad.). *Teoria geral do negócio jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora, 1969, p. 374. TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 292-293.

²⁰³ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 30.

pretendem que aos olhos de terceiros apareça formada uma relação que, na realidade, não deve existir, mas da qual se quer mostrar a exterioridade enganadora, mediante uma declaração, a que falta conteúdo volitivo. Trata-se, pois, duma declaração efêmera, vazia, fictícia, que não representa uma vontade real e é, por essa razão, nula, destinada unicamente a iludir o público”.²⁰⁴

A simulação pressupõe a existência de dois negócios jurídicos, um declarado pelas partes (o dissimulado) e outro oculto (o simulado), com vício consciente de vontade. A simulação se evidencia pela divergência de causas, entre aquela declarada pelas partes e o verdadeiro propósito. Como assevera Pontes de Miranda²⁰⁵, a simulação sempre há divergência entre o ato jurídico e a volição, pela manipulação dos elementos do negócio jurídico:

“Em tôda simulação há divergência entre a exteriorização e a volição, quer seja quanto o objeto, ou, melhor, quanto à matéria, *de re ad rem* (B vende manuscritos, dizendo vender pastas), ou quanto à pessoa, *de personam ad personam* (A doa a C, dizendo doar a B), ou quanto à categoria jurídica, *de contractu ad contractum* (A doa, dizendo vender), ou quanto às modalidades, *de modo ad modum* (contrata sob condição de não casar, dizendo que faz sob condição de morar em certo país), ou quanto ao tempo, *de tempore ad tempus* (contratou por cinco anos a casa, dizendo ser por três anos), ou quanto à quantidade, *de quantitate ad quantitatatem* (A vende seis caixas e o contrato fala de três), ou quanto ao fato, *de facto ad factum* (A declara que pagou, e não pagou, ou vice-versa), ou quanto ao lugar, *de loco ad locum* (A assina como se fôra concluído no Brasil o contrato que se concluíra no Uruguai; cf. ALVARO VELASCO, *Decisum Consultationum*, II, 369).”

Para Betti, “há simulação quando as partes de um negócio bilateral, combinadas entre si – ou o autor de uma declaração como destinatário determinado, de combinação com este – estabelecem um regulamento de interesses diverso daquele que pretendem observar nas suas relações, procurando atingir, através do negócio, um escopo (dissimulado) divergente de sua causa típica”²⁰⁶.

²⁰⁴ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 52.

²⁰⁵ MIRANDA, Pontes. *Tratado de direito privado: parte geral*. 4. ed. Tomo IV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. p 376.

²⁰⁶ BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora, 1969, p. 374.

Heleno Tôrres, inspirado por ensinamentos de Emilio Betti, Salvatore Pugliatti e outros renomados juristas²⁰⁷, entende que a simulação pressupõe a existência de pacto simulatório. A simulação é identificada por um acordo simulatório, que não é autônomo em relação ao negócio, mas o integra e demonstra a intenção das partes de iludir. Para Pugliatti²⁰⁸ a simulação envolve três elementos: (i) o negócio dissimulado; (ii) o negócio simulado ; (iii) o acordo simulatório, que é um negócio jurídico contratado para desconstituir ou alterar os efeitos do negócio simulado. Para Heleno Tôrres, a adoção do pacto simulatório para definição de simulação, na visão de Pugliatti, trouxe inovações à tradicional classificação de simulação absoluta e simulação relativa:

“Na simulação absoluta, as partes preordenam uma aparência de certo tipo ou categoria de negócio jurídico, sem qualquer correspondência com a realidade. O negócio que aparece é a simulação, não se destinando a alterar a sua esfera jurídica, que permanece imutável, com o objetivo, porém, de que aos olhos de terceiros apareça como negócio jurídico normal.

Na simulação relativa, à luz da doutrina tradicional, existem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes, e um outro: ostensivo, simulado, destinado a operar perante terceiros; aquele, representando a vontade real das partes; e este aparecendo como portador da sua vontade declarada. O acordo simulatório compreende a criação do contrato simulado e da relação dissimulada, que formarão o contrato simulado. Portanto não há dois negócios jurídicos quais sejam o simulado e o dissimulado, mas um único negócio simulado.”²⁰⁹

Há que se observar que a vontade que prevalece para a interpretação ou qualificação do ato não é a vontade subjetiva, mas a combinação da intenção das partes identificada na troca das respectivas declarações (oferta e aceitação) e sua congruência. A causa do negócio jurídico demonstra-se essencial à sua constituição, de tal modo sua ausência, sua ilicitude ou manifesta disparidade com o conteúdo, tipo, ou forma do ato praticado torna-o inválido.

²⁰⁷ CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid, Civitas, 1997, p. 339.

²⁰⁸ PUGLIATTI, Salvatore. La simulazione dei negozi unilaterali. *Diritto Civile: método – teoria – pratica*. Milano: Giuffrè, 1951, p. 540-85.

²⁰⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p 301.

Fraude à lei é um conceito muito utilizado pelo direito espanhol²¹⁰ e que pode ser transportado para o direito pátrio com as limitações e reservas pertinentes, especialmente porque essa conceituação e a insubsistência dos negócios praticados com fraude à lei estavam no art. 24 da Lei Geral Tributária. No direito brasileiro, o conceito de fraude à lei está no art. 166 do Código Civil, *verbis*:

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (...) VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa; (...)”

O conceito de fraude à lei também exige a análise da causa e do resultado do negócio. É a prática de operações seqüenciais que, individualmente, são lícitas, mas resultam numa conduta ilícita e antijurídica. Como definiu Heleno Tôrres:

“O instituto da fraude à lei é o instrumento mais elaborado que o ordenamento pôde contar pra o controle do exercício da autonomia privada com criação de negócios jurídicos dotados de vícios de causa. Para seu aperfeiçoamento, exige a presença de lei cogente (fraudável), que veda a aquisição de certo efeito, e mais a predisposição de certo instrumento negocial, típico ou atípico, mas desprovido de seu efeito típico e causal, por agirem, as partes, com acordo mais amplo, expressão da liberdade de determinação da vontade, carente de tutela pelo ordenamento, porque voltado para obter o resultado vedado pela lei cogente. Por isso é que se diz que o ato que se pratica é legítimo, real e eficaz; mas, por ser desprovido da causa que aparenta servir-lhe de objeto, o regime de fraude à lei permite sua qualificação de invalidade, ao reportar aos efeitos da lei violada.”

Nesta linha de raciocínio, Paulo Caliendo, resume que na fraude a lei há uma causa ilícita “(...) *quando alguém, por exemplo, realiza interposição fictícia*

²¹⁰ Sobre a fraude à lei no Direito Espanhol: CLARI, María Luisa Carrasquer. *El problema del fraude a la ley em el derecho tributario*. Valencia: Tirant lo blanch, 2002. 899p.; LOIS ESTÉVEX, José. La definición del fraude a la ley. In: *Fraude contra derecho*. Madrid: Civitas, 2001. p. 188-195; PALAO TABOADA, Carlos. Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. *Crónica Tributaria*, Madrid, n. 98. p. 127-139. 2001; ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Illicitos atípicos: sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Trotta, 2000. 133p.; TOLEDANO, José Ignacio Ruiz. El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal. Valencia: Ciss, 1998. 272p. (Monografías fiscales, n. 24); PALAO TABOADA, Carlos. *El fraude a la ley tributaria*, [s.l.], n. 27. p. 39; 46-48. 1978; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. El fraude de ley en materia tributaria. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1993. 84p.; ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2. ed. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 1999. 412p.; PEREZ ARRAIZ, Javier. *El fraude de ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996. 196p. (Colección financiero, n. 5); FERREIRO LAPATZA. José Juan. Economía de opcion, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *Revista Técnica Tributária*, [s.l.], n. 52. p. 33-62. s.d.

mesmo sabendo que o alienante não pode dispor do bem, teremos fraude à lei e não simulação, dada a vedação do ordenamento”.²¹¹

Portanto, a simulação e a fraude a lei são vícios que implicam a nulidade dos negócios jurídicos para o direito privado. Negócios jurídicos nulos não podem surtir os efeitos tributários que lhe são próprios.

Abuso de direito também é figura que está contemplada no Código Civil:

“Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

É o exercício de um direito além dos limites normativos, em contrariedade aos objetivos econômicos ou sociais e à boa-fé. Observamos que a identificação dessa figura expressamente pressupõe a consideração do elemento econômico para sua caracterização. Como exemplo do abuso de direitos na esfera tributária, Douglas Yamashita²¹² cita o uso de regimes fiscais simplificados conferidos a pessoas jurídicas de pequeno porte (micro e pequenas empresas) ou a possibilidade de opção pelo lucro presumido, pela divisão de uma grande empresa em várias outras. Paulo Caliendo menciona o uso de *treaty* e *rule shopping*. Além disso, o art. 50 do Código Civil²¹³ admite o abuso da personalidade jurídica quando há desvio de finalidade ou confusão patrimonial e autoriza sua desconsideração, todavia tal expediente deve ser determinado em ação judicial, pelo juiz, a requerimento da parte ou do Ministério Público. Concordamos com a posição de Heleno Tôrres²¹⁴ e Paulo

²¹¹ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 256.

²¹² Sobre o abuso de direito: YAMASHITA, Douglas. MENDES, Gilmar Ferreira (Pref.). *Elisão e evasão de tributos: planejamento tributário, limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex, 2005. p. 200-202. FISCHER, Octavio Campos. Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 439-461; TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no código tributário nacional e no novo código civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 41-60.

²¹³ “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

²¹⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p 333.

Caliendo²¹⁵ no sentido da excepcionalidade da figura do abuso de direito, em face das características do nosso sistema tributário, que preconiza o princípio da legalidade estrita. O abuso de direito somente se configura quando há norma imperativa e precisa conferindo um direito ao contribuinte, limites claros para sua aplicação, procedimento e objetivos definidos e, mesmo assim, o contribuinte excede os limites legais.

O abuso de formas²¹⁶ é teoria anti-elusiva largamente adotada pelo direito alemão. É a utilização artificial de formas contratuais, desprovida de causa jurídica, planejada de modo a afastar um regime jurídico que seria normalmente aplicável, submetendo o negócio jurídico a um tratamento mais favorável. O abuso de formas é, resumidamente, a manifesta incompatibilidade entre a forma ou tipo jurídico adotados, a causa e o conteúdo do negócio jurídico. Ao tratar do abuso de formas, Paulo Caliendo arrola como exemplos a dissimulação²¹⁷ e a falta de propósito negocial²¹⁸.

Nos termos do art. 104 do Código Civil, a validade dos negócios jurídicos exige a cumulação dos seguintes critérios: “I – agente capaz; II – objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III – *forma prescrita ou não defesa em lei*”.

Sobre o abuso de formas, Rodolfo Spisso²¹⁹ assevera que a liberdade de contratar não implica nem autoriza a utilização de formas jurídicas inadequadas para

²¹⁵ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 259.

²¹⁶ Sobre o abuso de formas: SPISSO, Rodolfo R.. Fraude da ley, abuso de las formas y simulación. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 221-256; ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2. ed. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 1999. 412p.

²¹⁷ “Na dissimulação existe um ‘disfarce’ promovido por negócios jurídicos, ordenando a lei que estes sejam ‘levantados’ ou ‘desconsiderados’ para que se verifique a real natureza dos atos” (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p 260).

²¹⁸ “A falta de propósito negocial não possui uma tradição de uso na experiência continental do Direito Tributário, o que não impede que tenha sido cogitada a sua aplicação ao direito brasileiro” (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p 260).

²¹⁹ “La libertad de contratación no implica ni autoriza la utilización de formas jurídicas inadecuadas para configurar la realidad negocial, contrariando los fines de la institución, su espíritu y su finalidad. Los individuos son titulares de derechos subjetivos, pero los actos efectuados en función de esos derechos o prerrogativas deben adecuarse al derecho objetivo.

configurar a realidade negocial, contrariando os fins da instituição, seu espírito e sua finalidade. Afirma que os indivíduos são titulares de direitos subjetivos, mas os atos efetuados em função desses direitos e prerrogativas devem se adequar ao direito objetivo. Assim, para qualificação dos fatos pela administração adquirem relevância os “motivos do acordo” (para nós, a *causa jurídica*), cuja identificação se constitui uma fase decisiva para a determinação dos efeitos reais queridos pelas partes, diversos dos próprios da figura jurídica escolhida para dar-lhes cobertura, com o propósito de reduzir a carga fiscal. Na investigação do abuso de formas jurídicas adquirem significativa importância os “motivos dos particulares” (a *causa jurídica*) e a artificialidade de seus atos, contratos ou comportamentos, com relação à verdadeira natureza das situações e relações econômicas efetivamente ocorridas, que são apresentados com uma falsa roupagem jurídica.

O abuso de formas não está expressamente tipificado no Código Civil brasileiro, mas consiste em uma modalidade de fraude à lei, pela qual o contribuinte manipula a forma da estrutura negocial com o único objetivo de burlar a lei; utilizando uma estrutura formal incompatível com o conteúdo e desprovida de *causa jurídica*, vedada pelo art. 104 e 166, VI do Código Civil.

Sintetizando, os atos elusivos são realizados mediante negócios aparentemente lícitos, mas com vícios em sua causa jurídica: (i) simulação, que apresenta causas divergentes; (ii) fraude a lei, que pretende um resultado ilícito; (iii) abuso de direitos, cuja pretensão extrapola os limites da norma; (iv) abuso de formas, que não tem causa jurídica. Além da causa, também há que se observar a coerência negocial, como propõe Paulo Caliendo²²⁰, pela adequação entre o evento, sua

En la calificación de los hechos por la Administración adquieren relevancia los motivos del acuerdo, cuya identificación constituye una fase decisiva para la determinación de los efectos reales queridos por las partes, diversos de los propios de la figura jurídica escogida para darles cobertura con el propósito de aminorar la carga fiscal. En la investigación del abuso de formas jurídicas adquieren significativa importancia los motivos de los particulares, la artificiosidad de sus actos, contratos o comportamientos, con relación a la verdadera naturaleza de las situaciones y relaciones económicas efectivamente cumplidas, prescindiendo del falso ropaje jurídico con que las ha pretendido revestir” (SPISSO, Rodolfo R. Fraude da ley, abuso de las formas y simulación. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 241).

²²⁰ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 242-243.

formalização de acordo com o direito privado e o fato jurídico tributário. Ou, nas palavras do próprio autor: “O negócio jurídico apresenta-se no direito brasileiro através da composição coerente entre sujeito, forma, conteúdo e causa (finalidade negocial) (...) O problema de que trata a elusão é da composição defeituosa dos negócios jurídicos, ou seja, de negócios jurídicos que possuem um vício, um problema de consistência interna ou de coerência negocial”.

É pela observação dos sujeitos, da forma, do conteúdo e da causa jurídica que podemos identificar com maior clareza o uso de estruturas abusivas, artificialmente planejadas com propósito elusivo.

2.5 A CAUSA JURÍDICA E A QUALIFICAÇÃO DOS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS NO DIREITO INTERNO

O estudo da causa e sua relevância para a filosofia são conhecidos desde os tempos de Aristóteles, que estudava os fenômenos e as coisas pelo exame detalhado de suas causas, classificando-as como: (i) a causa material, que é do que é feita ou o que compõe uma coisa ou elemento; (ii) a causa formal, que é a forma física do objeto; (iii) a causa eficiente, que é a primeira fonte que modifica o objeto ou o sujeito; (iv) a causa final, que é a finalidade, o objetivo ou o propósito²²¹.

No direito privado, a análise da causa como elemento de validade e eficácia dos negócios jurídicos é norma disciplinada no Código Civil do Chile (1855), em leis da Holanda (1838), da Itália (Sardenha, 1837), da Espanha (1889), dos Estados Unidos da América (Louisiana, 1808), do Peru (1852), do Uruguai (1868), da Venezuela (1873), entre outros. Todas estes feixes de normas foram inspirados no *Code Civil* Francês (1804), promulgado durante o governo de Napoleão, exigem a existência de causa jurídica lícita para validade de contratos entre as partes²²². No

²²¹ *Standford Encyclopedia of Philosophy (SEP)*. First published Wed Jan 11, 2006; substantive revision Tue Apr 22, 2008.

²²² GUZMÁN BRITO, Alejandro. *Acto, Negocio, Contrato y Causa en la tradición del derecho Europeo e Iberoamericano*. Navarra: Thomson Aranzadi, 2005, p. 197.

Código Civil Brasileiro há disposições que exigem a presença de “justa causa” para conferir direitos ou imputar obrigações, como determinam os arts. 145²²³, 884²²⁴, 885²²⁵ e 1019²²⁶ do Código Civil. Entre eles, o mais contundente é o art. 166 do Código Civil, que dispõe:

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
I – celebrado por pessoa absolutamente incapaz;
II – for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;
III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;
IV – não revestir a forma prescrita em lei;
V – for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;
VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa;
VII – a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

A *causa jurídica* tratada nas disposições de direito privado como elemento de validade dos contratos e atos realizados pelos particulares é a causa final analisada por Aristóteles, o objetivo ou a finalidade que se pretende alcançar. A causa jurídica, aceita como critério de interpretação e qualificação, não se confunde com a intenção subjetiva das partes, nem com os efeitos obtidos, mas são os fundamentos que se encontram vertidos na linguagem aceita pelo direito²²⁷.

Lembramos que o art. 112 do Código Civil explicita que “nas declarações de vontade se atenderá mais à *intenção* nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”. Clovis Bevilacqua²²⁸ e José Abreu Filho²²⁹, entre outros

²²³ “Art. 145. São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.”

²²⁴ “Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.”

²²⁵ “Art. 885. A restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir.”

²²⁶ “Art. 1.019. São irrevogáveis os poderes do sócio investido na administração por cláusula expressa do contrato social, salvo justa causa, reconhecida judicialmente, a pedido de qualquer dos sócios.”

²²⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 144.

²²⁸ BEVILACQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1940. p. 195.

²²⁹ “No negócio jurídico há que se evidenciar a vontade. (...) No negócio jurídico, portanto, esta vontade negocial se evidencia por um autêntico comando, na adoção de uma regra obrigatória de comportamento que o participante ou participantes do negócio estabelecem para si próprios. Há, em suma, aquela vontade dirigida à obtenção de efeitos práticos, efeitos estes que devem ser tutelados pelo ordenamento jurídico e dotados de força

renomados estudiosos do direito privado, afirmam que o negócio jurídico deve evidenciar a vontade das partes. É a vontade objetivada no negócio jurídico que, juridicizada pelas normas de direito privado, irradiará os efeitos jurídicos próprios, como elucida Pontes de Miranda²³⁰.

Temos que a “intenção” a que se reporta o precitado art. 112 do Código Civil é a *vontade objetivada* é a vontade que se pode provar, que é demonstrável segundo os meios de provas admitidos pelo direito. Não se confunde com a *base subjetiva do negócio* tratada por Karl Larenz²³¹, que é a representação mental ou esperança que motivou os contratantes a concluir o contrato. É a *causa jurídica*.

Antonio Junqueira de Azevedo²³² analisou detalhadamente o conteúdo semântico da “causa” e concluiu que o melhor significado é “*fim do negócio jurídico*”, afirmando que, “*a nosso ver, o que de fato caracteriza o negócio, como já foi dito anteriormente, é ser ele uma declaração de vontade, isto é, uma manifestação de vontade qualificada por um modelo cultural que faz com que ela socialmente seja vista como juridicamente vinculante*”²³³.

Com efeito, a *vontade* que se considera para o direito é a *causa jurídica* que levou as partes a pactuarem o contrato, a *substância*²³⁴, a *essência*. Como conclui Giuseppe Stolfi²³⁵, a causa é a razão econômico-jurídica do ato no sentido do fim típico pelo qual o negócio recebe a tutela legal. Ele assevera que a *causa* é a

vinculante” (ABREU FILHO, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 57).

²³⁰ “O negócio jurídico bilateral, notadamente o contrato, resulta da entrada no mundo jurídico de vontade acorde dos figurantes, com irradiação dos efeitos próprios” (PONTES DE MIRANDA, F. Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 3. ed. São Paulo: RT, 1984, tomo XXXVIII, p. 6).

²³¹ LARENZ, Karl. *Base del negocio jurídico y cumplimiento de los contratos*. Granada: Comares, 2002. 212p. (Colección Crítica del Derecho).

²³² AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico e declaração negocial: noções gerais e formação da declaração negocial*. [São Paulo]: [s.n.], 1986. p. 129.

²³³ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 132.

²³⁴ Propriedades essenciais são aquelas que são inerentes, adquiridas pela existência. Stanford Encyclopedia of Philosophy (SEP) First published Sun Oct 3, 2004; NOVAK, Michael. A key to Aristotle’s Substance. In: International Phenomenological Society, vol. 24, n. 1. New York: International Phenomenological Society, 1963, p. 1-19. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2104489>.

²³⁵ STOLFI, Giuseppe. *Teoria del negocio juridico*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959. 41p.

finalidade, não apenas típica, mas constante, para todo tipo de negócio jurídico. A *causa* não se confunde com motivos subjetivos e internos e consistem em meras representações psíquicas da vontade²³⁶. Os motivos íntimos e subjetivos são variáveis, entretanto, a causa é a determinação final, o fim prático ao qual se destina determinado negócio²³⁷. Como afirma Francesco Ferrara, “no ato jurídico devem concorrer conjuntamente vontade e declaração”²³⁸. Esse é o ponto culminante da sua doutrina, pois a vontade serviria para se reconhecer uma intenção a ser estabelecida mediante um ato, revestida pela declaração, que não poderia existir por si, sem conteúdo. Como afirmou, “a declaração é o único meio de tornar perfeita e fixar a vontade”²³⁹.

A interpretação técnica jurídica exige que sejam considerados apenas os elementos jurídicos, vertidos em linguagem reconhecida pelo direito. A intenção das partes, fatores psicológicos e extra-jurídicos não devem ser considerados. A *causa juridica* – como manifestação declarada da vontade das partes – assume a função de critério para a interpretação dos contratos de direito privado.

No campo do direito tributário, o exame da causa foi analisado por renomados juristas italianos, como Griziotti²⁴⁰, que estudou inicialmente a causa de imposição dos tributos (a atividade estatal como motivação para criar tributos). Desde então, o estudo da causa do tributo ganhou tanto defensores como Ranelletti, Trotabas, Jarach, Pugliese e Blumenstein, quanto críticos ferrenhos como Gianinni, Aliomar Baleeiro, Gilberto de Ulhôa Canto, Berliri e Sanz de Bujanda, cada qual com suas restrições e particularidades²⁴¹.

²³⁶ STOLFI, Giuseppe. *Teoria del negocio juridico*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959. 43p.

²³⁷ ABREU FILHO, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 134-135.

²³⁸ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 30.

²³⁹ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 31.

²⁴⁰ GRIZIOTTI, Benvenuto. JARACH, Dino (Trad.). *Principios de ciencia las finanzas*. Buenos Aires: Editorial DEPALMA, 1949. 477p. Agustín José Menéndez. *Justifying taxes*. London: Kluwer, 2001, p. 192 e ss. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. Metodología y derecho financiero: es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del estado. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Madrid, p. 913-947. out/dez. 2000.

²⁴¹ Classificados como causalistas e anticausalistas por Cesar Galarza: GALARZA, César J.. La teoría de la causa en el derecho tributario y su vinculación con el criterio de la realidad económica. In: CASÁS, José

Entre os causalistas, Ranelletti²⁴² defendeu que a causa para imposição tributária é a capacidade contributiva de cada indivíduo; Trotabas²⁴³ distinguiu causa objetiva, correspondente à capacidade contributiva, e causa subjetiva, que é o motivo que leva o particular a praticar o fato gerador, para a obrigação tributária. Mario Pugliese²⁴⁴ apontou como causa do tributo a presença de pressupostos objetivos para imposição tributária e a *ratio legis*; Blumenstein²⁴⁵ aceitou a teoria da causa do tributo com reservas, comparou a causa da obrigação de direito privado com a das obrigações de direito público, que decorre exclusivamente de lei, como reflexo da necessidade de custeio e da soberania fiscal dos Estados. Dino Jarach²⁴⁶ sustentou que “a causa do negócio jurídico representa uma ponte entre a vontade privada que cria ou destrói uma relação jurídica e a vontade da lei que reconhece à vontade privada esse poder”. Todos tinham em comum tratar da causa do tributo como a razão, os motivos para o surgimento da obrigação tributária.

A teoria de Griziotti sofreu severas críticas de Alfredo Augusto Becker e Giannini²⁴⁷, mormente por se basear em critérios financeiros, econômicos e políticos. À vista da relevância dessas observações e da antiga controvérsia, ressaltamos que nossa análise se fundamenta na causa jurídica das obrigações de direito privado e não na causa da imposição tributária. Tratamos da causa contratual, da causa imediata dos atos praticados pelos particulares. O sistema jurídico é único e harmônico. O direito é autônomo apenas para fins didáticos. A regra-matriz de incidência tributária traz como critério material fatos jurídicos já juridicizados por outras regras de direito privado²⁴⁸.

Oswaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 429-456

²⁴² RANELLETTI, Oreste. Natura giuridica dell'imposta. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, v. 45, p. 189-823. 1974.

²⁴³ TROTABAS, Louis. *Droit fiscal*. 7. ed. Paris: Dalloz, 1992. 414p.

²⁴⁴ PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. 2. ed. [s.l.: s.n.], 1976. p. 286-308.

²⁴⁵ BLUMENSTEIN, Ernet. BLUMENSTEIN, Irene (Pref.); FORTE, Francesco (Trad.). *Sistema di diritto delle imposte*. Milano: Giuffré, 1954. 219 p.

²⁴⁶ JARACH, Dino. CAMPOS, Dejalma de (Trad.). *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 102.

²⁴⁷ Ambas opiniões estão em: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p.104-109.

²⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 14-17.

É à causa jurídica desses atos de direito privado que nos referimos. Despidos de causa jurídica, os atos dos particulares não são válidos perante o direito privado, nem tampouco perante o direito tributário.

Para Dino Jarach²⁴⁹ a causa não é a origem; não se confunde com especulações psicológicas, metafísicas e metajurídicas da necessidade, da intenção que motiva determinado ato, nem tampouco é o pressuposto fático da relação tributária. A causa é, então, “a circunstância objetiva que a lei considera como razão necessária e suficiente para reconhecer como produtora de efeitos jurídicos à vontade privada”. Temos, então, que a causa jurídica remonta aos atos de direito privado e é condição necessária para sua validade.

No início dos anos 90, os ensinamentos de Franco Gallo²⁵⁰ já refletiam a importância da identificação da causa jurídica para configuração da licitude, ou ilicitude, dos atos praticados pelos contribuintes:

“Mais adiante veremos que a ilicitude da conduta somente poderia ser invocada se o ato negocial tiver sido usado com vistas à obtenção de uma ‘vantagem fiscal’ e à elisão de uma norma tributária imperativa, jamais com finalidades extrafiscais.

Assim sendo, para a configuração da ilicitude seria necessário, no plano comercial:

- verificar se estamos em presença de operação efetivada no propósito de frustrar a ocorrência do fato gerador ou impedir que produza a plenitude de seus efeitos;

- *ter a certeza de que nada justifica a conduta, a não ser o propósito de elidir o preceito normativo;*

- apurar, no plano objetivo, a subrogabilidade econômica do negócio, vale dizer, a sua substituição por outro menos conveniente do ponto de vista fiscal.”

Mesmo antes da edição da norma geral anti-elusiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, Hermes Marcelo Huck²⁵¹ advertia sobre a possibilidade de a

²⁴⁹ JARACH, Dino. CAMPOS, Dejalma de (Trad.). *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. 102 e ss.

²⁵⁰ GALLO, Franco. Elisão, Economia de Imposto e Fraude à lei. *Revista de Direito Tributário* nº 52, p. 9.

Administração Pública desconsiderar os negócios jurídicos sem causa praticados pelos contribuintes, atribuindo-lhes nova qualificação e os respectivos efeitos fiscais:

“Entretanto, *os negócios jurídicos que não tenham nenhuma causa real distinguível, a não ser sua finalidade tributária, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo.* Neste caso, o Fisco pode a eles se opor, desqualificando-os fiscalmente, para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Caberá ao Fisco o ônus de provar a ocorrência do ato abusivo.”

Por isso, ao conferir tal individualidade ao ato ou negócio jurídico²⁵², a *causa jurídica* revela-se como um importante elemento para o procedimento de interpretação, especialmente para os fins de aplicação de direito privado e para a conseqüente subsunção à regra matriz de incidência tributária, que tomam o negócio de direito privado como “fato jurídico”.

Destarte, a *causa jurídica*²⁵³ é um critério relevante para o direito para interpretação dos negócios e atos praticados pelos particulares, de modo que, em sua ausência, autoriza a desconsideração e a requalificação de atos lícitos, mas despidos de *causa* que lhes suporte.

O exame da causa é critério jurídico seguro, preciso e admitido pelo nosso sistema para distinguir atos elisão e a elusão fiscal, uma vez que ambos são realizados com aparência de licitude. A elusão se consubstancia no uso de negócios jurídicos atípicos ou indiretos, carentes de causa jurídica, para evitar, retardar ou modificar a incidência tributária Atos e negócios praticados pelo contribuinte, embora pouco usuais ou atípicos, devem ser mantidos se, além da economia fiscal, se

²⁵¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 153.

²⁵² TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 143; RASCIO, Raffaele. I principi di diritto europeo e la causa del contratto. *Europa e diritto privato*, Milano, n. 2. p. 255-269. 2003; FERRI, Giovanni B.. Equivoci e verità Sul negozio giuridico e sulla sua causa. *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, Milano, v. 85, n. 2. p. 171-191. abr./jun.. 2008; CLAVERÍA GOSÁLBEZ, Luis Humberto. *La causa del contrato*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1998. 319p. (Studia Albornotiana, v.LXX).

²⁵³ GALARZA, César J. La teoría de la causa en el derecho tributario y su vinculación con el criterio de la realidad económica. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 429-456.

fundamentam em uma causa jurídica. Por outro lado, negócios realizados com a única finalidade de obter vantagem fiscal podem ser descaracterizados e requalificados pelas autoridades.

É a causa jurídica que classifica o planejamento tributário como elisão, mantendo seus efeitos fiscais ou elusão, requalificado-os e impondo as conseqüências fiscais cabíveis. Somente condutas evasivas (ilícitas, praticadas mediante fraude) e atos elusivos absolutamente desprovidos de causa jurídica é que podem ser desconsiderados, tanto quanto seus respectivos efeitos tributários. Além disso, o direito privado exige a compatibilidade entre a forma, o conteúdo e a causa jurídica para que os negócios realizados pelos particulares surtam os efeitos que lhe são próprios.

Concluimos, então, que a qualificação dos atos ou negócios realizados pelos contribuintes deve necessariamente considerar a respectiva *causa jurídica*, bem como observar os institutos, formas e conceitos de direito privado e a coerência entre esses elementos.

2.6 REVISITANDO A INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA - A “ANÁLISE ECONÔMICA”²⁵⁴ NO DIREITO BRASILEIRO - METODOLOGIA E LIMITES

Em que pese a importância do exame da *causa jurídica*, individualmente, esse elemento não é suficiente para distinguir entre atos elusivos e elisivos, na medida em que a elusão fiscal envolve atos que tendem a ocultar eventuais vícios sob uma aparência de licitude. Estruturas complexas, operações seqüenciais, negócios jurídicos indiretos ou atípicos são instrumentos que podem ser manipulados para ocultar a ausência ou divergência de causa jurídica. Por isso, concordamos com Paulo

²⁵⁴ Utilizamos o termo “análise econômica” tal como Paulo Caliendo para distinguir a presente proposta da tradicional interpretação econômica defendida, por exemplo, por Benvenuto Griziotti. SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. da. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 16.

Caliendo²⁵⁵ que a causa jurídica deve ser apreendida levando-se em conta a seqüência de transações e a finalidade econômica destas.

No direito brasileiro a denominada interpretação econômica foi influenciada pela doutrina alemã, mais precisamente por Wilhem Hartz²⁵⁶, que, resumidamente, concluiu que o critério econômico é um critério jurídico, um princípio de interpretação e valoração²⁵⁷ das leis tributárias.

A interpretação econômica do direito já foi defendida por renomados juristas brasileiros, entre os quais ressaltamos as opiniões de Amilcar Araújo Falcão e Ruy Barbosa Nogueira. Amilcar Araújo Falcão²⁵⁸ defendia que a *intentio juris* e a *intention facti* deveriam ser equivalentes, de modo que o conceito de direito privado fosse integralmente recepcionado pelo direito tributário, entretanto, se houvesse divergência entre a forma jurídica e a realidade econômica, a última deveria prevalecer. Ruy Barbosa Nogueira²⁵⁹ sustentou que o conteúdo das leis tributárias tem natureza econômica e, por isso, os fundamentos econômicos da lei tributária vinculam e condicionam seus efeitos jurídicos.

Ricardo Lobo Tôrres admitiu que a interpretação teleológica²⁶⁰, a qual se pautava pela tradicional escola da interpretação econômica e que levou a abusos no

²⁵⁵ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 241 e 251.

²⁵⁶ HARTZ, Wilhelm. MACHADO, Brandão. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. 117p.

²⁵⁷ Não obstante as duras críticas de Brandão Machado à aplicação desta teoria no sistema jurídico pátrio, conforme tratado no prefácio da obra.

²⁵⁸ FALCÃO, Amilcar Araujo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, abril/junho 1955, Rio de Janeiro, p. 31-34. FALCÃO, Amílcar. BALEEIRO, Aliomar (Pref.). *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 94p.

²⁵⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: RT, 1965, p. 43-44.

²⁶⁰ No mesmo sentido: MÉNDEZ, Luis M.. El criterio de la realidad económica: visión global y crítica. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 119-144.

passado, foi revisitada desde a obra de Karl Larenz²⁶¹, para superar os exageros que chegavam a inverter a fenomenologia jurídica.

“Hoje a doutrina pluralista vem deixando claro que a interpretação teleológica não vive da só consideração da finalidade. O finalismo pressupõe o sistema, assim interno que externo, pois os valores jurídicos, os princípios constitucionais tributários e a Ciência do Direito também se organizam em sistema. A finalidade econômica afirma-se a partir do sistema de normas e valores, de conceitos e tipos jurídicos, de proposições e enunciados científico-tributários. O critério teleológico e a consideração econômica, portanto, se orientam pelo próprio sistema tributário. Ressalte-se que essa depuração metodológica em tema de interpretação do Direito Tributário resultou em grande parte da influência da obra de Larenz, que se projetou também sobre o trabalho dos tribunais alemães nos últimos anos, permitindo o retorno às considerações econômicas e finalísticas, sem os exageros da jurisprudência dos interesses (cf. Baixe, op. cit., p. 19).”

Como mencionamos, adotamos como premissa a teoria dos sistemas de Luhmann, que interpreta o direito²⁶² como um sistema operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto²⁶³, que interage com outros sistemas, como o da economia, por meio de acoplamentos estruturais²⁶⁴. Embora nosso sistema não admita o uso de analogia como instrumento para imposição de tributo não previsto em lei, os fatos jurídicos – eventos devidamente vertidos em linguagem aceita pelo direito – colhidos pelas normas tributárias são, em geral, fatos econômicos²⁶⁵ que denotam a capacidade contributiva. A compreensão desses eventos em sua integralidade deve contemplar a realidade econômica, é pressuposto para a aplicação do direito, tudo de acordo com a legalidade, tipicidade e sem qualquer analogia. Ora, a regra matriz de incidência

²⁶¹ LARENZ, Karl. *Base del negocio juridico y cumplimiento de los contratos*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1956. 237p.

²⁶² “Um conjunto de expectativas institucionalizadas que dizem como a sociedade pode esperar que os outros se comportem” (REESE-SCHÄFER, Walter. *Niklas Luhman zur Einführung*. Dresden: Junior, 2001, p. 79 *apud* SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e uma Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 4).

²⁶³ No mesmo sentido: CANARIS, Claus-Wilhelm. CORDEIRO, A. Menezes (Trad.). *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. 311p. (a).

²⁶⁴ “Autopoietic theory also claims that these social spheres do not exchange information between each other but rather produce information of their own under the impression of external ‘noise’” (TEUBNER, Gunther; FEBBRAJO, Alberto. *State, law, and economy as autopoietic systems: regulation and autonomy in a new perspective*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1992. p. 390-415).

²⁶⁵ Ou fatos signos presuntivos de riqueza como denominou Becker. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 262-263.

tributária que descreve os eventos econômicos como “hipótese de incidência” ou fato impositivo, funciona como “acoplamento estrutural” pelo qual o sistema jurídico troca informações com a economia. Aliás, como Luhmann²⁶⁶ afirma, a autopoiese e o fechamento operativo do sistema jurídico são decorrência da diferenciação entre o sistema e o ambiente, pressupõem a exclusão do ambiente e simultaneamente a influência do ambiente no sistema.

A observação das diferenças entre os sistemas mediante os acoplamentos estruturais permite a harmonia entre os sistemas – por exemplo, entre o direito e economia – no entanto, como alertou Paulo Caliendo²⁶⁷:

“(…) as trocas entre os diversos subsistemas deverão ser realizadas de modo equilibrado, de maneira que não a ‘corrupção’ do sistema, ou seja, a imposição do código binário de um subsistema em outro subsistema, de tal forma que o próprio resultado final seja afetado. Assim, por exemplo, se houvesse a prevalência da Economia sobre o jurídico o sentido de tributação poderia corresponder a ditames econômicos e o próprio Direito seria incapaz de ter uma leitura própria do fenômeno, e assim a necessária identidade interna construída por diferenciação seria ferida de morte. Tal leitura se torna ainda mais radical para aqueles que vêm a justiça ocupando um papel de destaque no Direito e, desse modo, poderíamos ver a justiça cedendo espaço para exigência de eficiência econômica.”

A análise do evento econômico é pressuposto; os efeitos econômicos não servem para justificar a desconsideração ou requalificação dos atos do contribuinte. Eventos econômicos devidamente juridicizados pelo direito (vertidos na linguagem competente e codificados de acordo com o código próprio legal/ilegal) tornam-se fatos jurídicos e não podem ser ignorados como tais, salvo desprovidos de causa jurídica. Frisemos novamente que a causa não se confunde com a intenção ou os motivos subjetivos dos particulares, mas é a finalidade declarada e coerente com a forma e o tipo escolhidos, ainda que pouco usuais. A congruência entre esses fatores é imprescindível para a validade dos atos. A análise detida da causa deve, outrossim,

²⁶⁶ “Closure of the autopoietic reproductive connections is possible only as a characteristic of a system within an environment; it presupposes exclusion of the environment and simultaneously that the system is affected by its environment” (LUHMANN, Niklas. *The coding of the legal system*. [s.l.: s.n.], s.d. p. 145-185).

²⁶⁷ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 7.

levar em conta o evento econômico²⁶⁸, o *business purpose*, sempre com enfoque na coesão entre a finalidade econômica²⁶⁹ e os tipos ou formas adotados pelo contribuinte²⁷⁰. Havendo harmonia entre esses elementos (causa, tipos e forma), os atos e negócios de direito privados deverão ser preservados. Evasão ou elusão é a absoluta discordância entre a causa jurídica e a formalização dos atos de direito privado, que, nessas condições, não podem prevalecer²⁷¹.

Ressalte-se que dentro dos limites aqui descritos, i.e., apenas quando ausente a causa jurídica ou se esta for incoerente com a forma e o conteúdo, os negócios não serão válidos quer para efeitos de direito tributário, quer para o direito privado. Autoriza-se, então, a requalificação dos negócios pelas autoridades fiscais para a adequada aplicação da norma tributária. Teremos, então, que será desconsiderado o fato F declarado por absoluta invalidade e será qualificado o fato F', aplicando-se a regra-matriz de incidência tributária concernente²⁷². Não há

²⁶⁸ Concordamos, neste aspecto, com a observação de Paulo Caliendo: “a distinção entre elisão e evasão realizada estritamente com base na teoria da causa não explica realmente quando estamos perante uma ausência de causa ou uma falsa causa, em uma operação empresaria; tal representação deverá ser feita observando-se a finalidade econômica da operação. (...)” (SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. da. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 251).

²⁶⁹ “El criterio de la realidad económica se vincula estrechamente con la teoría de la causa en el derecho tributario. (...) Los componentes económicos necesarios para la interpretación de la norma jurídica ya están incluidos en los métodos de interpretación comunes de cualquier norma jurídica. A través de una apropiada y correcta técnica de interpretación jurídica es posible apreciar la *ratio legis* del legislador de comprender una determinada realidad económica al elevarla a la calidad de hecho imponible” (GALARZA, César J. La teoría de la causa en el derecho tributario y su vinculación con el criterio de la realidad económica. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 429-456).

²⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 148-149 e 414.

²⁷¹ “Si los actos son legítimos para el derecho privado porque han respetado su causa típica y no se han desviado de la finalidad atribuida, al generarse las consecuencias jurídicas previstas por el ordenamiento jurídico no habrá fraude de ley, y no podrá la Administración recurrir a la potestad recalificadora a que hace referencia el art. 2º, LPT. Por el contrario, si existe discordancia entre el uso de una figura y su causa típica que demuestre claramente la existencia de un divorcio entre los medios empleados por las partes y los fines de la institución jurídica empleada, entonces nos encontraremos ante un uso inadecuado de las formas jurídica y quedará abierta la posibilidad para que se recurra a lo establecido en el mencionado art. 2º, LPT” (LALANNE, Guillermo A. El fraude a la ley tributaria y economía de opción. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 220).

²⁷² “En tales casos, hay que indagar más allá del nomen iuris utilizado, la verdadera naturaleza jurídica de los actos celebrado y aplicar el tributo, sólo si luego de esta recalificación jurídica, se constata que los actos realizados encuadran en los actos descriptos por la norma tributaria como presupuesto de su aplicación” (RODRÍGUEZ, María José. La realidad económica y la realidad jurídica: “antinomia o natural Correspondencia?”. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 172).

analogia²⁷³²⁷⁴, não há violação ao art. 108, § 1º, do CTN (“§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”), nem à tipicidade cerrada ou legalidade. O que ocorre é a invalidação de um negócio que não obedeceu às regras do direito privado e a requalificação do evento após superadas as artificialidades, tudo em conformidade com os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da segurança jurídica. Comungamos, neste particular, com a opinião de Marco Aurélio Greco²⁷⁵:

“Não defendo nem a analogia no Direito Tributário enquanto vigorar o Código Tributário Nacional, nem a interpretação econômica. Mas defendo a chamada consideração econômica. Na consideração econômica, parte-se da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo previsto na lei; vai-se para o fato, constrói-se o conceito de fato considerando os seus aspectos jurídicos, econômicos, mercadológicos, concorrenciais etc.; enfim, todos os aspectos relevantes para construí-lo e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não. Isto é incluir a variável econômica ao lado de outras variáveis na construção do conceito de fato, para saber o que ele é. Isso não tem nada a ver com interpretação econômica.”

A metodologia que aqui se propõe é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico,²⁷⁶ na medida em que: (i) não se propugna a superveniência do evento econômico e a desconsideração do fato jurídico, mas a ineficácia do fato jurídico para surtir os efeitos que se propõe, na forma do direito privado, quando ausente sua causa; (ii) pretendemos, sim, que sejam cumulados critérios jurídicos – a causa e sua coerência com a forma e o conteúdo da estrutura negocial – sem ignorar o aspecto

²⁷³ Embora não seja este o caso, é oportuno lembrar que há diferenças entre interpretação extensiva e analogia no direito tributário, como bem descreveu José Oswaldo Casas: CASÁS, José Oswaldo. La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios. In: CASÁS, José Oswaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 275-330.

²⁷⁴ Para Ricardo Lobo Torres, o art. 116, parágrafo único do CTN é uma norma que criou uma exceção à proibição de analogia do art. 108, § 1º do CTN. (TORRES, Ricardo Lobo. Form and Substance in Tax Law. In: International Fiscal Association. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Volume LXXXVIIa, The Hague: Kluwer, 2002, p. 184).

Embora não seja este o caso, é oportuno lembrar que há diferenças entre interpretação extensiva e analogia no direito tributário, como bem descreveu José Oswaldo Casas: CASÁS, José Oswaldo. La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios. In: CASÁS, José Oswaldo (Coord) *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 275-330.

²⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 163-164.

²⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A chamada "interpretação econômica do direito tributário", a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 233-244.

econômico inerente; (iii) essa interpretação não esbarra na tipicidade, na legalidade estrita nem implica analogia, mas sim a adequada aplicação do direito, em respeito à capacidade contributiva.

Trata-se de interpretação teleológica/sistemática que parte do texto constitucional, mormente do conceito de soberania²⁷⁷, livre exercício da atividade econômica e a concorrência leal²⁷⁸, do direito a uma sociedade justa e solidária²⁷⁹ e do dever de contribuir na medida de sua capacidade econômica²⁸⁰, dos princípios da tipicidade e legalidade; leva em consideração as normas do Código Tributário Nacional (arts. 109²⁸¹, 110²⁸², 149²⁸³, 150²⁸⁴, que negam os efeitos próprios aos atos

²⁷⁷ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

²⁷⁸ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; (...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

²⁷⁹ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

²⁸⁰ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²⁸¹ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” Embora critique o art. 109 do CTN, Ricardo Lobo Torres reconhece que este dispositivo recomenda a interpretação teleológica (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 145).

²⁸² “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

²⁸³ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos

que forem praticados com dolo, fraude ou simulação) e regras de direito privado (especialmente os arts. 112²⁸⁵, 113,²⁸⁶ 166²⁸⁷, 167²⁸⁸, 421²⁸⁹ e 422²⁹⁰ do Código Civil)

termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

²⁸⁴ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

²⁸⁵ “Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.”

²⁸⁶ “Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.”

²⁸⁷ “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: I – celebrado por pessoa absolutamente incapaz; II – for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto; III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV – não revestir a forma prescrita em lei; V – for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade; VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa; VII – a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.”

²⁸⁸ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

²⁸⁹ “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

²⁹⁰ “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

para compreensão do fato jurídico tributário em toda sua complexidade²⁹¹. Assemelha-se à interpretação contra-analógica ou à redução teleológica que Ricardo Lobo Tôrres²⁹² explicou, com base nas doutrinas francesa e alemã:

“O Código Tributário Nacional tem uma regra que proíbe analogia e o contribuinte, ao buscar uma interpretação ou uma compreensão do verdadeiro sentido do contrato ou do fato gerador abstrato, na realidade, está escapando da finalidade da lei e se apegando a uma interpretação meramente literal do texto com que ele opera, num campo de lacuna, e está praticando analogia. E o combate a essa analogia só pode ser uma norma contra-analógica, que é a norma antielisiva, que a doutrina alemã prefere chamar de redução teleológica. Quando a lei antielisiva obriga a administração a requalificar o fato, na realidade ela está diminuindo o alcance do fato gerador. Se aquela lei do capital fala em capital de 1 milhão, não é qualquer empresa que tenha capital de 1 milhão. Uma empresa que tenha sido subdividida, mas que mantém os mesmos sócios, mesmo negócio, mesmos objetivos, mesmo local de trabalho, deve ser entendido que não há modificação alguma, apenas o objetivo de burlar a lei. Evidentemente, neste caso a expressão 1 milhão de reais para o capital que aparece na lei é uma expressão que tem que ser reduzida a uma redução teleológica, a uma redução do sentido que possa ser alcançado por meio da interpretação. A redução teleológica está para a interpretação restritiva na mesma equação em que a analogia se encontra com relação à interpretação extensiva. A analogia praticada pelo contribuinte é uma extensão do sentido, além da possibilidade de compreensão da letra da lei. A redução teleológica, pelo contrário, é uma restrição de sentido que vai ser realizada pela autoridade administrativa com base na norma antielisiva.”

O sistema do direito tributário e da economia devem ser convergentes para possibilitar o equilíbrio entre a liberdade e os interesses individuais e os princípios que positivam a justiça tributária, entre eles a capacidade contributiva, a

²⁹¹ “La tarea de calificación, en la apreciación de los hechos, debe reunir a los contratos y actos jurídicos, con el objeto de conocerlos plenamente desde la forma hasta la función, es decir, desde el tipo de negocio jurídico hasta la ‘causa’ que lo impulsa, sin limitarse, por lo tanto, a lo que las partes aleguen como ‘forma’ o ‘causa’ efectiva, pues siempre le será facultado a la Administración apreciar los fundamentos de calificación atribuida para conservarla o desestimarla, sin que en nada se pueda alegar superación a los mayores principios de libertad contractual de formas y tipos.

Ese es el límite de una interpretación finalista legítima que puede admitirse en una Administración pautada en valores democráticos y constitucionales, resacado al deber de actuar *secundum legem*, principalmente en derecho tributario” (TÔRRES, Heleno Taveira. Interpretación económica: extensiva, finalista o analógica del derecho tributario: reflexões críticas. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.); *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 331-371).

²⁹² TORRES, Ricardo Lobo. “A lei brasileira”. In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002 : Brasília). *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 209.

seletividade e a redistribuição de riquezas. O direito tem, então, inequívoco caráter instrumental, é o meio para que sejam atingidas determinadas finalidade.

Em países que utilizam o sistema da *common law* a utilização de critérios econômicos para análise do direito (*Law & Economics*) é corriqueira²⁹³. A economia produz inúmeros estudos científicos que prevêm os efeitos das normas e sanções legais no comportamento dos indivíduos²⁹⁴. A teorias anti-elusivas, como a prevalência da substância sobre a forma ou o *business purpose*, são amplamente adotadas, ainda que possam conduzir a sérios equívocos lingüísticos, na medida em que os termos técnicos *form* e *substance* denotam conceitos filosóficos específicos, como esclarece Robert Summers²⁹⁵.

O conceito de *substância* que deve ser usado, portanto, como parâmetro para determinar a validade e licitude dos atos e negócios não está vinculado apenas a elementos materiais ou fáticos, mas a sua essência. O termo substância não se refere ao efeito econômico obtido por um negócio jurídico como sustenta Kevin Holmes²⁹⁶,

²⁹³ POSNER, Richard A.. *Economic analysis of law*. 7. ed. New York: Aspen Law & Business, 2007. 787p.; GEORGAKOPOULOS, Nicholas L. *Principles and Methods of Law and economics: basic tools for normative reasoning*. New York: Cambridge, 2005. 378p.; POSNER, Richard A.. *Frontiers of Legal Theory*. Cambridge: Harvard University Press, 2004. 453p.; FRIEDMAN, David D.. *Law's order: what economics has to do with law and why it matters*. New Jersey: Princeton, 2000. 329p.; STEPHEN, Frank H.. VITALE, Neusa (Trad.). *Teoria econômica do direito*. São Paulo: Makron Books, 1993. 211 p.

²⁹⁴ COOTER, Robert. ULEN, Thomas. *Law & Economics*. Boston: Pearson Addison Wesley, 2008. p. 3.

²⁹⁵ “Adoption of the ‘form v. substance’ contrast also might lead one to use ‘form’ and ‘formal’ in misleading ways. For example, it might be thought that ‘substance’ designates all things substantial within its contrasting pair, with the result that form is not substantial. This, in turn, may even invite the assumption that ‘form’ itself can have no affirmative general meaning of its own, but, as is true with many contrasting pair of words, is merely a term to be used in contradistinction to ‘substance’ to exclude or to rule out one or more varieties of substance. Yet, in the analysis set forth here, the term ‘form’ does have a general meaning of its own, namely, the purposive systematic arrangement of a functional legal unit. Such overall form, as refined to fit any sub-type of a functional legal unit, can be affirmatively characterized, often robustly, as defining and organizing the whole of that unit. Moreover, as we saw, the rationales for adopting this general meaning are several. It is not only faithful to the relevant realities. It largely conforms to one technical philosophical usage of form, largely conforms to one major ordinary usage of ‘form’, is functionally apt, and does not threaten the basic contrast between overall form and material or other components, and can be refined to fit felicitously the wide-ranging and representative typology of forms treated here” (SUMMERS, Robert. *Form and function in legal system*. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 62).

²⁹⁶ “The economic effects or economic consequences of a transaction are often referred to as the ‘economic substance’ of the transaction. Unfortunately, misunderstandings occur when the terms are interchanged loosely. ‘Substance’ is frequently used in contrast to ‘form’ in discussions of the legal concept of income but, in that context substance seldom means economic effects or consequences of the breadth contemplated by the foundation concept of income. Hence, an economic event can be examined from three perspectives: (i) its legal form; (ii) its substance; (iii) its economic effects or consequences.

significa a verdadeira essência, ou a *causa jurídica* em sua integralidade, contemplados os aspectos econômicos inerentes.

Por tais razões, o conceito de substância que é adequado à hermenêutica jurídica é, em contraste com a forma, a essência do ato praticado, esta entendida como sua finalidade e sua *causa jurídica*, que necessariamente deve ser adequada ao tipo e a forma adotada.

Note-se que a proposta do presente estudo não é interpretar o direito conforme a realidade econômica (ou os efeitos econômicos dos fatos), mas sim interpretar o direito tributário com respeito aos institutos, tipos e formas do direito privado²⁹⁷, que não admite a subsistência de atos sem *causa jurídica*. A identificação da *causa jurídica* compreende também a análise de elementos ou do propósito econômico pretendido, para avaliar a compatibilidade deste com a forma ou o tipo do direito privado utilizado. A causa jurídica é um critério preciso, seguro e adequado à praticabilidade do Direito Tributário e à fenomenologia jurídica para classificar os fatos jurídicos como evasão, elusão ou elisão fiscal, de acordo com o programa e o código próprio do sistema jurídico, em sua completude, ou seja, levando-se em consideração seus aspectos econômicos.

2.7 A AUTONOMIA PRIVADA – LIBERDADE DOS PARTICULARES E SEUS LIMITES - MAIS CONSIDERAÇÕES SOBRE O ELEMENTO ECONÔMICO

O direito à liberdade consta desde o preâmbulo da Constituição Federal Brasileira²⁹⁸ e é repetido nos arts. 1º, 3º, 5º, *caput e XII*, e 170, entre outros que

In a legal sense, substance typically refers to the underlying real feature of the transaction. When the form and the substance of a transaction are not the same, the transaction has generally been structured so that the legal form makes no reference to the underlying feature. (...)” (HOLMES, Kevin. *The Concept of Income. A multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD, 2000, p. 198).

²⁹⁷ Mormente os arts. 166 e 167 do Código Civil.

²⁹⁸ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e

asseguram o livre exercício de atividade econômica, o direito à propriedade e incentiva a lucratividade como resultado do trabalho e do exercício de atividade empresarial.

Na exposição de motivos do Código Civil descreve-se a sociedade empresarial como a unidade composta de três fatores: “a habitualidade no exercício de negócios, que visem à produção ou à circulação de bens ou de serviços; o escopo de lucro ou o resultado econômico; a organização ou estrutura estável dessa atividade”. A busca do melhor resultado, da lucratividade e de eficiência fiscal é objeto lícito que deve ser perseguido pelas empresas e seus administradores. Impõe-se ao administrador o dever de agir de boa-fé, em cumprimento do objeto social, com toda diligência para obter os melhores resultados²⁹⁹. Permite-se a anulação de decisões e atos eivados de dolo, fraude ou simulação³⁰⁰.

A Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), em seu art. 2º, reconhece que qualquer atividade lucrativa lícita pode ser objeto das sociedades, sendo-lhes permitido organizar sua estrutura de modo a participar de outras sociedades e beneficiar-se de incentivos fiscais³⁰¹.

A lucratividade é incentivada e os administradores das sociedades estão obrigados a planejar e organizar os negócios do modo mais adequado e eficiente, valendo-se da ampla liberdade de formas e tipos do direito privado³⁰². Não há impedimento para a contratação de terceiros para intermediação, representação ou mandato; para a realização de transações com pessoas jurídicas vinculadas ou

internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

²⁹⁹ “Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.”

³⁰⁰ “Art. 48. Se a pessoa jurídica tiver administração coletiva, as decisões se tomarão pela maioria de votos dos presentes, salvo se o ato constitutivo dispuser de modo diverso. Parágrafo único. Decai em três anos o direito de anular as decisões a que se refere este artigo, quando violarem a lei ou estatuto, ou forem eivadas de erro, dolo, simulação ou fraude.”

³⁰¹ “Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes. § 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio. § 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo. § 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.”

³⁰² TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 146-170.

residentes em países de tributação favorecida; para a utilização de operações seqüenciais; negócios jurídicos indiretos ou fiduciários; desde que haja *causa jurídica* e esta esteja em consonância com a forma e o conteúdo dos atos praticados.

Nesse sentido, Pedro Vasconcelos afirma³⁰³: “A causa do negócio jurídico, seja ele um contrato ou uma promessa unilateral, é o fundamento da sua qualidade e força jurídica. Esse fundamento reside, em primeiro lugar, na autonomia privada que confere o poder jurígeno, de criação de direito, ao agir negocial privado. E ainda é necessário que o conteúdo do negócio não seja incompatível com a constelação dos valores que regem a Ordem Jurídica, isto é, não seja contrário a lei injuntiva, nem aos bons costumes, nem à ordem pública. É na dualidade de autonomia e licitude de conteúdo que se funda a juridicidade do negócio”.

É evidente que a evasão fiscal, realizada mediante dolo, fraude ou simulação, é prática ilegal vedada pelo nosso ordenamento jurídico. Contudo, o sistema jurídico brasileiro, especialmente o princípio da autonomia privada, a garantia do livre exercício da atividade econômica e os princípios da legalidade e da tipicidade em matéria tributária, não veda a elisão fiscal. Permite-se que os contribuintes organizem seus negócios do modo que lhes for menos oneroso, efetuando planejamento tributário legítimo, mediante a prática de atos legais, válidos e motivados por causa jurídica coerente.

Há, no entanto, a possibilidade de que o contribuinte venha a adotar uma forma de organização de seus negócios, manipulando os institutos, formas e tipos do direito privado, visando exclusivamente à economia de tributos e ocultando seu propósito em atos com uma aparência lícita, praticando atos legais, mas desprovidos de causa jurídica, com a intenção de impedir a incidência da norma jurídica tributária ou reduzir o ônus da obrigação tributária. Esses atos, que denominaremos elusivos, são práticas que consistem em (i) simulação – declaração de uma causa falsa, divergente

³⁰³ VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria geral do direito civil*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007. 805p.

da real; (ii) abuso de formas (ausência de causa); (iii) abuso de direitos; (iv) fraude à lei (causa ilícita)³⁰⁴.

O exame da legitimidade e da validade dos atos e negócios realizados pelos contribuintes não é uma análise meramente formal. A adoção de formas pouco usuais, combinações de negócios, formas ou tipos pode ser legítima e adequada à finalidade pretendida pelo contribuinte em determinadas circunstâncias fáticas, enquanto outra forma jurídica mais usual e trivial pode se afigurar inadequada. Assim, uma forma atípica pode ser legal, válida e legítima perante o direito se houver uma “causa” jurídica, consubstanciada em razões objetivas e coerentes, que a justifique.

Os particulares não são obrigados a adotar esta ou aquela forma jurídica quando pretendem obter certo resultado econômico, salvo disposição legal. A norma tributária é aplicada a determinadas situações jurídicas expressamente descritas na regra-matriz de incidência tributária. Por isso, se o contribuinte realizar aqueles eventos que se subsumem à descrição da hipótese normativa, sujeita-se à incidência da norma tributária.

Temos que distinguir duas situações. A primeira, do contribuinte que, valendo-se da autonomia privada, da liberdade de formas e tipos, motivado por uma *causa jurídica*, pratica um negócio jurídico pouco usual, mas adequado ao seu propósito, realizando atos que não estão descritos na norma tributária, mas outros que produzem efeitos econômicos semelhante; a segunda, na qual o contribuinte manipula os elementos do negócio jurídico, objeto, forma, causa e tipo de forma artificiosa, para burlar a lei.

Na primeira situação, quando os negócios realizados tiverem uma *causa jurídica* e esta for coerente com a forma e o tipo, sendo *válidos para o direito privado*, os contribuintes, na opinião de Becker³⁰⁵, não estão abrangidos pela incidência da norma tributária, pois para fins de incidência tributária é irrelevante a consequência

³⁰⁴ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. 250p.

³⁰⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 127 – 130.

econômica. Nessa mesma linha, Sampaio Dória³⁰⁶ brilhantemente demonstrou a inaplicabilidade da tradicional interpretação do direito tributário de acordo com a realidade econômica, afirmando que fatores éticos e econômicos não são suficientes para justificar a pretensão de exigir tributo sem a ocorrência do fato jurídico correspondente hipótese prevista na regra-matriz de incidência tributária.

Diferente é a situação do contribuinte que planeja seus negócios e manipula elementos do direito privado *sem* uma *causa jurídica*, ou utilizando tipos e formas do direito privado que *não são coerentes* aos fins pretendidos e portanto *não são válidos perante o direito privado e podem ser desconsiderados e requalificados pelas autoridades fiscais*.

Veamos uma situação hipotética: uma pessoa jurídica residente no Brasil obtém recursos do exterior por meio de um mútuo concedido por sua controladora, deduzindo os juros para efeitos fins fiscais. Ora, ao invés de aumentar o capital social de sua controladora e integralizá-lo, as empresas optam por um empréstimo que lhes faculta a dedução dos juros para fins fiscais. É legítimo e válido o negócio jurídico? São dedutíveis os juros? Partimos da premissa de que as empresas são livres para organizar seus negócios da forma mais eficiente possível. Não há nenhum impedimento legal para a contratação de mútuo entre companhias³⁰⁷, que pode ser uma opção menos onerosa do que a busca de financiamento no mercado, por terceiros. O aumento do capital é uma opção que permite o pagamento de dividendos ao exterior (com isenção de imposto sobre a renda na fonte) e o pagamento de juros sobre o capital próprio (os quais também são dedutíveis, mas sofrem a incidência de imposto sobre a renda na fonte). Os juros pagos em decorrência de empréstimos tomados no exterior também são dedutíveis – obedecidas as normas legais e regulatórias de estilo – e sofrem a incidência do imposto sobre a renda na fonte. Temos, então, que analisar a razão pela qual se optou pelo contrato de mútuo ao invés da integralização do capital social: o capital social da sociedade está adequado? Qual a finalidade dos recursos recebidos? Por que há necessidade de financiamento? Os juros

³⁰⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 49.

³⁰⁷ Não temos normas que proíbem a subcapitalização no direito brasileiro.

pagos são despesas usuais, normas e operacionais da empresa, observado seu objeto social? Esses aspectos complementares permitem a análise completa da *causa jurídica* que motivou o contribuinte a usar uma determinada estrutura, ao invés de outra e devem ser considerados na análise do fato jurídico.

Outro exemplo é a emissão de debêntures com participação no capital, como forma de capitalização da sociedade. Mais uma vez, a sociedade poderá financiar suas atividades pela integralização de seu capital, pela obtenção de empréstimos ou pela colocação de debêntures ou outros títulos no mercado. A escolha dependerá de fatores econômicos e financeiros. A validade desses negócios jurídicos e sua prevalência dependem da *causa jurídica* e de sua coerência com a forma e o conteúdo dos atos. Se estiver ausente a *causa jurídica*, se o propósito unicamente reduzir a base tributável da pessoa jurídica, os negócios não poderão prevalecer.

Até mesmo o ingresso de um novo sócio e a posterior cisão da sociedade, com a divisão do patrimônio, podem ser justificados por uma *causa jurídica*, como a perda do *affectio societatis*, ou evidentemente podem representar a conduta elusiva dos sócios para evitar a tributação de ganhos de capital decorrentes da alienação das quotas.

Empresas podem contratar terceiros para intermediação, representação ou mandato que sejam necessárias para a expansão e o desenvolvimento de seus negócios, podem realizar transações com pessoas jurídicas vinculadas ou residentes em países de tributação favorecida obedecendo o regime especial de tributação, podem utilizar negócios jurídicos indiretos ou fiduciários e realizar operações sequenciais motivadas por uma *causa jurídica*, com um propósito econômico coerente com a estrutura utilizada.

O elemento econômico não pode ser desconsiderado. As empresas compram e vendem para quem lhes oferece o melhor preço, contratam pessoas intermediárias para desenvolver novos negócios e expandir suas atividades, adquirem os ativos de seus concorrentes, reorganizam sua estrutura societária, mediante cisão, fusão ou incorporação, investem em outras sociedades, estabelecem ou fecham filiais,

movidas por propósitos econômicos. Por isso, o exame da causa e da coerência do negócio não será completo sem considerá-los.

A liberdade de escolha e a autonomia dos particulares são consequência dos princípios consagrados pela Constituição Federal, especialmente o livre exercício da atividade econômica, o direito à propriedade, a estrita legalidade, a tipicidade cerrada, na capacidade contributiva, a segurança jurídica e a certeza do direito. Conseqüentemente, não pode a Administração requalificar atos ou negócios jurídicos baseando-se apenas e tão somente nos efeitos econômicos obtidos ou segundo os interesses arrecadatários. A desconsideração dos negócios do contribuinte e sua requalificação pressupõem a existência de provas contundentes que demonstrem: (i) a inexistência de *causa jurídica* ou (ii) sua incoerência com a estrutura, o conteúdo e o propósito econômico dos atos.

2.8 CRITÉRIOS DE CONEXÃO E A ELUSÃO FISCAL INTERNACIONAL

Os Estados possuem capacidade tributária e podem exercê-la respeitados os limites da soberania³⁰⁸. O Direito Internacional Público reconhece a competência tributária dos Estados para, por intermédio de lei pertencente aos seus sistemas jurídicos internos, atuar com independência e exclusividade, para fins de tributar eventos e pessoas que estejam vinculadas ao poder soberano de um determinado Estado por elementos de conexão.³⁰⁹ A soberania tributária, que internamente corresponde à competência tributária, quando observada numa relação interestadual, se

³⁰⁸ TÔRRES, Heleno Taveira: “O conceito de territorialidade reflete a própria noção de soberania jurídica de um ordenamento sobre um determinado espaço territorial, especialmente no que concerne às atividades tributárias” (TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 72).

³⁰⁹ MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributárias. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 327-356.

expressa na forma negativa, impedindo a interferência de outras soberanias tributárias sobre o sistema jurídico tributário interno³¹⁰.

A soberania estatal não é suficiente para permitir que um determinado Estado venha a tributar eventos ou pessoas que não possuem qualquer vínculo, de tal modo que, se um Estado tributar não-residentes ou estrangeiros em função de situações que não tenham qualquer conexão com seu território, estará violando o Direito Internacional³¹¹.

Com efeito, sendo a competência tributária uma decorrência da soberania do Estado, é indispensável a presença de elementos de conexão que vinculem o evento ou a pessoa que serão tributados à competência tributária exercida pelo Estado³¹².

Os elementos de conexão vinculam o ordenamento jurídico editado por um Estado soberano a elementos do território (como a fonte produtora de riqueza) ou do povo (princípio da universalidade). São esses elementos que determinam a ordem jurídica que terá competência normativa para prescrever condutas afetando as pessoas residentes ou não em seu território. São elementos escolhidos de acordo com a oportunidade e a conveniência do legislador, justificando a tributação de fatos nos quais se verifica a presença de elementos de estraneidade e conseqüentemente a tributação da renda com base mundial. Eles atuam estabelecendo vínculos econômicos e políticos e formando um campo gravitacional de atração em relação às normas com elementos de estraneidade.

Ao tratar da soberania, Alberto Xavier traz duas importantes distinções: (i) a soberania pessoal, que é o poder de legislar sobre as pessoas de determinado Estado, independentemente do lugar em que elas se encontram, e (ii) a soberania

³¹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 75.

³¹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 76.

³¹² JARACH, Dino. *Hecho imponible*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971, p. 209.

territorial, que é o poder de legislar sobre os fatos, coisas e pessoas que se localizam no seu próprio território.³¹³

Decorrente da soberania territorial é o princípio da territorialidade, que permite que um Estado exerça sua competência tributária para colher todos os fatos ocorridos dentro dos limites de seu território. O elemento de conexão é a fonte, que conecta determinado rendimento ao território no qual ele foi produzido. De acordo com a localização da fonte dos rendimentos, se localizada ou não no território do Estado, justificar-se-á a presença ou a ausência de determinada pretensão impositiva. Para a localização da fonte dos rendimentos, podem ser adotados dois critérios: o critério material, que considera como localização da fonte o lugar onde estão situados os bens, onde é produzida a renda, ou o critério formal, que considera como localização da fonte efetiva dos rendimentos o local da deliberação dos contratos, do pagamento ou da constituição das pessoas jurídicas.

A vigência das leis tributárias restringe-se à territorialidade material, que corresponde ao âmbito de incidência da regra matriz tributária. As leis são vigentes³¹⁴ e aplicáveis no território nacional do Estado que as editou, implicando a consequente constituição dos créditos tributários pela autoridade competente desse Estado. Todavia, a soberania estatal impede que um Estado venha a adotar atos coercitivos tendentes à cobrança do tributo que lhe é devido, valendo-se de seus mecanismos para arrecadação, cobrança e fiscalização, no território do outro Estado³¹⁵. Assim, a territorialidade formal impede o exercício do poder tributário fora dos limites

³¹³ XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 13.

³¹⁴ “Vigência é a qualificação jurídica que as normas recebem do ordenamento para projetarem os efeitos que lhe são próprios, com força para disciplinar os suportes fáticos descritos nas respectivas hipóteses de incidência e determinar o surgimento de conseqüências jurídicas, dentro dos limites que a ordem jurídica estabelece, quanto ao espaço e ao tempo” (TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 79).

“Viger é ter força para disciplinar, reger, regular as condutas inter-humanas sobre as quais a norma incide, cumprindo, desse modo, seus objetivos finais. É, agora sim, uma propriedade de certas regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo social, os fatos descritos em seus antecedentes” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 53).

³¹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 82.

territoriais do Estado, permitindo, no entanto, que sejam eleitos eventos ocorridos fora desses limites territoriais como fatos signos presuntivos de riqueza. Tolhe, isso sim, a eficácia da lei fora dos limites territoriais do Estado que a editou, impedindo que o Estado venha a exercer coercitivamente sua competência tributária, fora de seu próprio território³¹⁶.

Para tributação em bases mundiais, o âmbito de incidência da lei é ampliado para permitir a juridicização de eventos ocorridos fora do território do Estado que a editou. O poder de coerção desse Estado, todavia, só será exercido dentro de seu território. Assim, medidas coercitivas pretendendo a execução de tal lei, no exterior, ficarão subordinadas ao sistema jurídico alienígena, devendo ser atendidos os procedimentos nele previstos. Ou, como elucidou Vitor Antonio Duarte Faveiro³¹⁷:

“(…) as normas internas de direito tributário internacional não têm projecção para além do âmbito da soberania do Estado que as estabelece, não sendo, os outros Estados, obrigados a cumpri-las salvo se se vincularem por efeito de norma de direito internacional tributário. (…) Sucede que, nas relações tributárias internacionais, se cada um dos Estados não pode opor-se, obviamente, à criação por outros, de normas de incidência ou de sujeição que abranjam realidades ou pessoas localizadas ou residentes no território abrangido pela sua soberania, evidente se torna que o exercício dos respectivos direitos de cobrança de impostos definitivos para actos administrativos se limita ao território do Estado onde a situação tributária se constitui ou é declarada, não sendo reconhecida, nem acatada, pela ordem jurídica do Estado onde se localizam tais elementos de conexão, nem sendo prestada cobertura jurídica à respectiva execução.”

O sistema jurídico brasileiro adota com maior evidência o conceito de fonte de produção³¹⁸, que permite a juridicização de fatos jurídicos produtivos de rendimentos ocorridos no território brasileiro, quer sejam praticados por sujeitos

³¹⁶ Artigo 9º da Convenção sobre Direitos e Deveres dos Estados, assinada em Montevidéu, em 26/12/1933, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 18, de 28/08/1936 e promulgada pelo Decreto nº 1.570, de 13/04/1937: “A jurisdição dos Estados, dentro dos limites do território nacional, aplica-se a todos os habitantes. Os nacionais e estrangeiros encontram-se sob a mesma protecção da legislação e das autoridades nacionais e os estrangeiros não poderão pretender direitos diferentes, nem mais extensos que os dos nacionais.”

³¹⁷ *Noções fundamentais de direito fiscal português*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1984, p. 625.

³¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 94.

residentes, quer sejam praticados por sujeitos não-residentes. Por outro lado, impede sejam alcançados pelo Fisco Brasileiro fatos jurídicos, cuja fonte efetiva de rendimento seja total ou parcialmente localizada fora de seus limites territoriais.

A característica mais marcante da tributação incidente sobre os fatos jurídicos praticados pelos sujeitos não-residentes é a submissão total ao princípio da territorialidade. Para tributar sujeitos não-residentes é imperativo que a fonte efetiva dos rendimentos desse sujeito esteja localizada nos limites do território do Estado que pretende exercitar a imposição tributária. Pois bem, esse mesmo sujeito deverá, necessariamente, ter sua residência fiscal em outro Estado, o qual poderá se valer do princípio da universalidade e pretender impor a esse sujeito outra pretensão tributária. Haverá, assim, o concurso de duas pretensões tributárias legítimas

O elemento de conexão pessoal é utilizado como elemento de conexão para justificar a tributação de rendas ou riquezas localizadas fora dos limites territoriais de um determinado espaço, de acordo com o princípio da universalidade. O contribuinte deverá sofrer as pretensões impositivas emanadas do país em que ele possui residência, domicílio ou nacionalidade, submetendo toda a renda por ele auferida dentro e fora dos limites territoriais desse Estado. O princípio da universalidade, por sua vez, é decorrência da soberania pessoal e permite que os Estados venham a tributar pessoas que lhe estão vinculadas em bases mundiais. É freqüentemente adotada como critério de conexão a residência do contribuinte³¹⁹. Logo, todos os contribuintes residentes no território do Estado serão tributados em bases mundiais, até mesmo pelos rendimentos oriundos de fatos ocorridos fora de seu território.

³¹⁹ Não obstante, alguns países, como os Estados Unidos da América, por exemplo, adotam como critério de conexão a nacionalidade. Tributam, assim, o rendimento auferido por seus nacionais mesmo que oriundos de fatos ocorridos fora de seus limites territoriais. A tributação em bases mundiais envolve a avaliação da capacidade contributiva do contribuinte, portanto, só pode ser efetivada por seu Estado de residência ou de nacionalidade.

No campo de direito internacional³²⁰, elusão fiscal internacional envolve estruturas que têm como objetivo impedir a ocorrência de fatos jurídicos em determinado Estado, cujas normas são menos favoráveis ao contribuinte. Os contribuintes então realizam seus negócios em outro Estado com normas tributárias mais benéficas. Modifica-se o lugar em que os atos são praticados, as pessoas envolvidas ou sua residência a fim de que sejam aplicadas normas que implicam a não-tributação daquele fato ou a redução do ônus fiscal.

A elusão fiscal internacional pressupõe que haja jurisdição de dois ou mais ordenamentos tributários sobre determinado fato jurídico (dois ou mais Estados serão, potencialmente, competentes para tributar um fato) e a prática de atos, pelo contribuinte, com a intenção de influenciar o surgimento da obrigação tributária, atraindo o fato jurídico para a esfera de competência daquele Estado cuja tributação lhe será mais favorável³²¹, pela manipulação dos elementos de conexão.

Observe-se que a elusão internacional é realizada mediante atos lícitos, mas desprovidos de causa jurídica. São relações jurídicas praticadas entre sujeitos localizados em Estados diferentes, no exercício da liberdade negocial e da autonomia, para organizar seus negócios do modo menos oneroso.

No cenário internacional, a elusão fiscal se caracteriza pela conduta tendente a escolher o Estado que terá jurisdição, soberania e competência para tributar os eventos que serão praticados. Os contribuintes tentam evitar a aplicação da legislação tributária de determinado Estado – afastando os critérios de conexão pessoal e material – e passam a criar vínculos com outro Estado, cuja legislação lhe será mais benéfica, mediante critérios de conexão artificiais.

³²⁰ HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*. Amsterdam: IBFD, 2007. 414p.; FINNERTY, Chris. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD Netherlands: [s.n.], 2007. 252p.; SAUNDERS, Roy; DEAN, Miles; WILLIAMS, Richard...[et al.]. *The principles of international tax planning*. New Delhi: International Fiscal Services; [s.l.]: Taxmann, 2005. 324p.; CLARKE, Giles. *Offshore tax planning*. 12. ed. London: Lexis Nexis, 2005. 666p.

³²¹ Há diferenças significativas entre os sistemas jurídicos tributários dos Estados e, embora seja condenada pela OCDE, há países que reduzem a tributação, ou garante confidencialidade aos investidores, para atrair investimentos externos. Vide relatório elaborado em 1998: harmful tax competition, disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>.

Desde a escolha da jurisdição em que a empresa será constituída e da localização de sua sede social, os contribuintes planejam seus negócios de modo a obter uma economia fiscal. Os elementos aqui apontados (local da constituição, da sede social e outros) são adotados pela legislação interna dos Estados para identificação da residência ou da nacionalidade das pessoas jurídicas (critério de conexão pessoal). Considerada residente em uma determinada jurisdição fiscal, a empresa deverá se submeter às leis tributárias internas, bem como às normas tributárias internacionais veiculadas por CITs firmadas por seu Estado de residência.

De outra banda, o lugar em que a empresa exercerá suas atividades (em geral, local em que está a fonte produtiva do rendimento), o local da jurisdição em que serão adquiridos imóveis, o local do pagamento e da residência de seu parceiro de negócios são determinantes para a identificação do critério de conexão material e vinculação de determinado rendimento à jurisdição fiscal de um certo Estado. São elementos utilizados como critérios de conexão material que vinculam o rendimento a um determinado Estado.

A elusão fiscal internacional produz três efeitos típicos, apontados por Alberto Xavier³²² e Hermes Marcelo Huck³²³: (a) reparte os rendimentos tributáveis entre duas ou mais Estados, reduzindo o ônus fiscal total; (b) concentra o rendimento tributável em um único Estado, no qual há regime fiscal mais benéfico; (c) transfere o rendimento de um Estado em que a tributação é mais onerosa para outro que permita a redução da carga fiscal. É a manipulação artificial dos critérios de conexão que permite ao contribuinte fugir do âmbito de incidência de determinado ordenamento jurídico e sujeitar-se a outro que lhe pareça mais vantajoso.

Note-se que a autonomia de vontade e a liberdade de exercício de atividade econômica autorizam que os particulares residam e realizem seus negócios no país que desejem, bem como que transfiram seu estabelecimento para outras localidades. Permite-se também que realizem operações internacionais com pessoas

³²² XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 347.

³²³ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 237.

residentes em quaisquer Estados, desde que os atos praticados sejam válidos e dotados de causa jurídica e apresentem harmonia entre a finalidade e a estrutura.

A utilização de meios artificiais para manipulação do objeto, dos sujeitos, da estrutura negocial ou de quaisquer outros elementos (o preço, por exemplo) implicará inconsistência entre o conteúdo, a causa e a forma do negócio jurídico praticado. Nessas circunstâncias as transações internacionais poderão ser desconsideradas e requalificadas pelas autoridades fiscais.

Esse procedimento de escolha da jurisdição fiscal mais favorável é mecanismo para elusão fiscal internacional que permite a sujeição (a) às normas jurídicas domésticas de um outro Estado, mais benéficas ao contribuinte (*rule shopping*), ou (b) o uso abusivo dos tratados, denominado *Treaty shopping*³²⁴, que é condenado pela doutrina e pelas recomendações da OCDE e vem sendo combatido por normas anti-elusivas específicas, veiculadas nas CITs, que serão analisadas a seguir.

Concordamos com a posição de Hermes Marcelo Huck³²⁵, no sentido de que, tal como no direito tributário interno, é necessário diferenciar a elusão e a evasão tributária:

“Tal como no direito interno, quando se admite o planejamento tributário dentro dos limites da licitude, não se deve confundir no direito internacional a elisão lícita com procedimentos e operações notoriamente ilícitos, como a simulação, a fraude ou o abuso de direito. De modo especular ao que ocorre no direito interno, no direito internacional a simulação resulta da divergência entre a vontade real e a vontade declarada no ato, enquanto na elisão lícita, os atos praticados refletem exatamente a vontade do agente. Na fraude, a violação efetiva e direta da norma jurídica está presente, a caracterizar o ilícito do ato, ao passo que, na elisão, não se constata violação de normas. Igualmente, não se há de confundir a elisão internacional lícita com o abuso de direito, por não

³²⁴ PANAYI, Christiana Hji. *Double taxation, tax treaties, treaty shopping and the european community*. Amsterdam: Kluwer law, 2007. 296p.; MESSINEO, Alejandro E. El principio de la realidad económica y el "treaty shopping". In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 635-662; HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 237.

³²⁵ *Treaty shopping* é a escolha da melhor jurisdição e a utilização abusiva de tratados internacionais que não seriam aplicados às partes em circunstâncias normais. Para se beneficiar de uma redução, isenção, crédito fiscal ou outro benefício conferido pela CIT, interpõe uma terceira pessoa, exclusivamente para beneficiar-se da referida CIT.

envolver a primeira um direito subjetivo, cujo exercício seja anti-social ou danoso, mas por implicar uma área de liberdade assegurada ao contribuinte para que escolha os meios mais convenientes à realização de seus interesses. Finalmente, não se pode excluir, no campo internacional, uma certa comparação analógica entre a elisão lícita e o negócio indireto quando as partes se utilizam de estruturas ou figuras negociais típicas, de direito interno ou internacional, para atingir fins atípicos, não previstos originalmente nas figuras e estruturas de direito privado, utilizadas.”

De fato, a evasão fiscal internacional – tal como no plano interno – é a alteração maliciosa dos critérios de conexão, praticada por intermédio de atos ilícitos, eivados de dolo, fraude ou simulação. Atos lícitos que objetivam a economia de tributos, por meio da adoção de negócios jurídicos indiretos e estruturas pouco usuais que permitem a escolha de uma melhor jurisdição fiscal, consubstanciam-se em condutas elusivas quando despidos de *causa jurídica* ou eivados de artificialidades, manifestando incoerência entre o conteúdo, a forma e a *causa jurídica*. Ressalte-se que, tanto no âmbito doméstico quanto para relações internacionais, a licitude e a causa jurídica e a coerência dos atos e negócios são determinantes para justificar sua validade.

A evasão e a elusão fiscal internacionais são práticas condenadas pelos Estados e pela OCDE, que geram distorções tributárias: (i) não tributação, pela ausência de fato jurídico tributário vinculado a um certo Estado ou (ii) redução de suas receitas, devido a erosão da base imponible.

Para combater essas práticas indesejáveis, os Estados se valem das normas anti-elusivas gerais e específicas, originadas de fonte interna ou veiculadas pelas CITs. O modelo da OCDE pauta-se no princípio *at arm's length*, incentiva a troca de informações e traz cláusulas que reprimem o *treaty shopping*, a interposição de pessoas e a prática de preços artificiais. Nas legislações internas dos Estados há normas que controlam os preços de transferência nas relações entre pessoas vinculadas ou criam ficções e presunções que têm como finalidade impedir e evitar a prática de evasão e elusão fiscal internacional, como analisaremos a seguir.

2.9 NEGÓCIOS INTERNACIONAIS, *TREATY SHOPPING* E A NORMA GERAL ANTI-ELUSIVA

Relações entre um residente no Brasil e um residente no exterior são absolutamente corriqueiras. Para melhor observação dos negócios internacionais, devemos distinguir (i) o tratamento dado para relações entre pessoas que não são residentes de país signatário de CIT com o Brasil e (ii) aquele aplicável para relações entre pessoas residentes em um dos países com o qual o Brasil celebrou CIT.

Na primeira situação, temos a incidência de regras domésticas. Serão aplicáveis as normas anti-elusivas específicas e a geral – quando devidamente regulamentada – obedecendo-se os mesmos critérios já identificados. Na hipótese de um contribuinte residente no Brasil que venha a constituir uma empresa no exterior (sua controlada) ou contratá-la, a validade do negócio jurídico internacional dependerá: (a) o cumprimento das normas anti-elusivas específicas; (b) da presença da causa jurídica e de sua coerência com a estrutura e o conteúdo, sempre levando-se em consideração o aspecto econômico, ou *business purpose*. Contribuintes residentes no Brasil são livres para realizar suas atividades negociais, organizar seus negócios, investir e constituir um estabelecimento ou empreendimento no local que melhor lhes aprouver. Também são livres para contratar pessoas jurídicas vinculadas ou residentes em países de tributação favorecida, respeitando as normas anti-elusivas específicas.

Não obstante, negócios internacionais podem configurar *rule shopping*, devido à manipulação *artificial* dos elementos negociais para dividir ou concentrar riquezas auferidas no Brasil³²⁶, sujeitando-as à tributação mais favorável. Haverá *rule shopping* quando o negócio não estiver justificado por uma causa jurídica, ou esta for incoerente com a estrutura adotada, logo, nestas circunstâncias as operações podem ser desconsideradas, requalificadas, imputando-se o respectivo rendimento ao contribuinte residente no Brasil, em cumprimento às leis internas brasileiras.

³²⁶ Para concentração de riquezas costuma ser utilizada uma “base company” que é uma sociedade utilizada para acumulação de rendimentos, em geral residente em países de tributação favorecida. (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.116.).

Na segunda situação, temos a aplicação cumulativa das normas internacionais prescritas na CIT e das normas domésticas. Normas anti-elusivas domésticas, sejam gerais ou específicas, não podem prevalecer sobre as disposições das CITs, por força do art. 98 do CTN. O tratamento tributário previsto na CIT abrange os contribuintes residentes em ambos os Estados signatários, como prescreve o art. 1º do Modelo OCDE. Para aplicação da CIT entre o Estado A e o Estado B, por exemplo, exige-se que o negócio tenha como partes contratantes um residente no Estado A e um residente no Estado B.

Para obter os benefícios de uma CIT, há contribuintes que praticam o *treaty shopping*. O *treaty shopping* é a interposição artificial de pessoas pela qual, o negócio que seria regularmente realizado entre um residente no Estado A e um residente no Estado C (que não tem CIT com o Estado A ou cuja CIT não prescreve o tratamento tão favorável quanto à CIT entre A e B), terá a participação de um residente no Estado B. Todavia, o residente no Estado B não terá outra função senão permitir a utilização da CIT entre A e B, subseqüentemente repassando o rendimento auferido para seu beneficiário efetivo (*conduit company*)³²⁷.

O *treaty shopping*³²⁸ é caracterizado por quatro elementos: (i) a identificação do melhor tratado para evitar a dupla tributação, que permitirá a redução do ônus fiscal da operação; (ii) o fato de o beneficiário efetivo não ser residente nos países signatários do respectivo tratado; (iii) a interposição artificial de uma terceira pessoa, residente em um dos Estados signatário do tratado; (iv) o afastamento das normas internas por força da aplicação do referido tratado.

Há normas anti-elusivas específicas prescritas nas CITs para evitar estas condutas abusivas, como a cláusula do beneficiário efetivo e os mecanismos para combater o uso de *conduit companies*, que serão tratados no capítulo 4 deste trabalho.

³²⁷ BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. v. 14. 1112p. (Doctoral series).

³²⁸ TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 329. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1995, p. 20, nº 1.2.1.

As normas domésticas somente podem afastar o tratamento dado na CIT e atribuir outros efeitos aos negócios dos particulares se, os benefícios da CIT obtidos por atos ilícitos, mediante *fraude* ou *simulação*. Isto porque, como confirmam os Comentários da OCDE, é objetivo das CITs impedir a evasão fiscal. Tal propósito e o princípio da boa-fé³²⁹ devem ser considerados na interpretação destas normas internacionais, por força dos arts. 18, 26, 27 e 31 da Convenção de Viena. Se o negócio jurídico realizado pelas partes tiver ocultado as pessoas efetivamente envolvidas, ou se tiver sido interposta outra pessoa por ato fraudulento ou simulação, este não deverá prevalecer por ser contrário ao objetivo da CIT. Ademais, o negócio praticado com fraude ou simulação poderá ser desconsiderado força dos arts. 166 e 167 do Código Civil, do art. 149 do CTN e requalificado para identificação das partes realmente envolvidas. Assim, devido à desconsideração do negócio simulado ou fraudulento, os benefícios da CIT obtidos por *treaty shopping* deixarão de ser aplicáveis, na medida em que as verdadeiras partes não são pessoas abrangidas pelo escopo do tratado (art. 1 do Modelo OCDE).

Normas anti-elusivas domésticas - gerais ou específicas - não podem se sobrepor nem anular o tratamento previsto na CITs³³⁰, quando os negócios realizados pelos contribuintes tiverem uma *causa jurídica* e estiverem coerentes com esta estrutura. Isto significa que a contratação de pessoas, agentes, intermediários, mandatários e outros, residentes um terceiro Estado (B) e a interposição desses num negócio entre residentes no Estado A e no Estado C é permitida quando justificável e necessária na estrutura. O residente no Estado B pode ter uma função importante na

³²⁹ Importante mencionar que há juristas estrangeiros que afirmam que há um princípio geral de direito que proíbe o uso abusivo ou impróprio dos tratados, com base no art. 23 da Convenção de Viena, que determina que os tratados devem ser interpretados de boa-fé. Todavia, como Luc de Broe, entendemos que as norma anti-elusivas internas não tem origem no princípio da boa-fé aqui mencionado, conseqüentemente sua aplicação é excepcional. (BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. v. 14. p. 309.).

³³⁰ De modo semelhante, o sistema jurídico do Peru também se pauta na legalidade e impede que haja a aplicação de medidas anti-elusivas – gerais ou específicas – para que não haja *treaty override* ou ofensa ao *pacta sunt servanda*; com exceção aos casos em que há provas de simulação nos negócios internacionais. (ZAVALETA ALVARES, Michael. *Treaty Shopping en Business Profits*. In: TORRES, Heleno Taveira (cord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 788.).

estrutura negocial e, portanto, ser uma interposição real de pessoas e não uma *conduit company*. Mais uma vez, a análise da causa jurídica e da coerência da estrutura negocial, levando em conta o propósito econômico que levou à interposição do residente no Estado B.

Muito embora as normas anti-elusivas domésticas não possam prevalecer sobre as normas das CITs, não havendo causa jurídica, nem coerência negocial para a interposição do residente no Estado B este será considerado uma *conduit company* e não o beneficiário efetivo do rendimento, sendo plenamente aplicáveis as normas internacionais das CITs que combatem estas artificialidades, tais como a cláusula do beneficiário efetivo e as demais normas anti-abuso recomendadas no modelo OCDE, que serão tratadas no Capítulo 4.

Sem embargo, as CITs permitem a troca de informação como instrumento para evitar a evasão fiscal. Assim, se coletadas provas suficientes para demonstrar a absoluta nulidade do negócio entre A e B por haver interposição de pessoas mediante *fraude ou simulação*; de acordo com as regras de direito privado brasileiras, o tratamento da respectiva CIT não é cabível e pode ser afastado por força dos arts. 166 e 167 do Código Civil e do art. 149 do CTN³³¹. Negócios internacionais evasivos, *ilícitos* e praticados com *fraude ou simulação* não são válidos para o direito brasileiro, logo, não podem surtir os efeitos de estilo, restando afastado o tratamento da CIT, com a execução das normas tributárias e imposição de penalidades impostas pelo direito brasileiro.

2.10 CONCLUSÕES SOBRE A APLICAÇÃO DA NORMA GERAL ANTI-ELUSIVA EM RELAÇÕES JURÍDICAS INTERNACIONAIS

O art. 149 do CTN impõe a desconsideração dos negócios jurídicos praticados com fraude ou simulação, impedindo a evasão fiscal. O art. 116, parágrafo único, do CTN inovou a ordem jurídica; não é apenas uma norma anti-evasiva, pois

³³¹ “Art. 149, VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”.

permite a desconsideração de atos ilícitos (praticados com fraude, dolo ou simulação) e acrescentou a autorização para desconsiderar também condutas elusivas, atos lícitos, mas cuja causa jurídica é falsa, ilícita ou ausente, praticados exclusivamente para propiciar economia de tributos.

O art. 116, parágrafo único, do CTN é a norma geral anti-elusiva prescrita no nosso sistema jurídico, no entanto, tal norma ainda é inaplicável face à ausência regulamentação que indique os critérios e procedimentos que devem guiar a conduta dos agentes fiscais. Padece de ineficácia técnica sintática³³². A regulamentação desse dispositivo é imprescindível para atender os princípios da segurança jurídica, da certeza do direito, da legalidade, da tipicidade. Ao regulamentá-lo, deverão ser adotados critérios que permitam a identificação precisa de condutas elusivas e condutas elisivas: a causa jurídica e a compatibilidade da estrutura negocial.

A preservação dos negócios jurídicos praticados pelos particulares pressupõe que haja coerência e consistência entre o conteúdo, as formas e a estrutura utilizada. O elemento central para diferenciar os conceitos de elisão e elusão é a *causa jurídica*. A elusão fiscal é caracterizada pela prática de atos jurídicos desprovidos de causa jurídica, ou cuja causa é contraditória ou incoerente com os tipos e formas de direito privado adotados. Na elisão, os contribuintes organizam seus negócios por intermédio de atos lícitos e motivados por uma *causa jurídica*, não pretendem apenas a redução de sua carga fiscal.

Sintetizando, os atos elusivos são realizados mediante negócios aparentemente lícitos, mas com vícios em sua causa jurídica: (i) simulação, que apresenta causas divergentes; (ii) fraude a lei, que pretende um resultado ilícito; (iii) abuso de direitos, cuja pretensão extrapola os limites da norma; (iv) abuso de formas, que não tem causa jurídica.

Os vícios da *causa* consubstanciados em fraude e simulação implicam nulidade do negócio jurídico, nos termos do art. 166 e 167 do Código Civil. O ato ou negócio jurídico nulo é incompatível com as regras do direito privado acima e não

³³² BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008. p. 227.

pode surtir os efeitos jurídicos a que se propõe. O negócio jurídico que apresenta os defeitos arrolados no art. 166 e 167 do Código Civil é nulo, remanescendo válido e eficaz até que uma outra norma individual e concreta – como é o lançamento tributário - declare sua *nulidade* (invalidade) retirando-o do sistema e desconsiderado os efeitos.

Em que pese a importância do exame da *causa jurídica*, individualmente, este elemento não é suficiente para distinguir entre atos elusivos e elisivos, na medida em que a elusão fiscal envolve atos que tendem ocultar eventuais vícios sob uma aparência de licitude. Estruturas complexas, operações seqüenciais, negócios jurídicos indiretos ou atípicos que são largamente utilizados no âmbito internacional, são instrumentos podem ser manipulados para ocultar a ausência ou divergência de causa jurídica.

A causa jurídica deve ser analisada em toda sua complexidade, levando-se em conta o elemento econômico, o *business purpose* que motiva o contribuinte. De fato, as empresas compram e vendem para quem lhes oferece o melhor preço; contratam pessoas intermediárias para desenvolver novos negócios e expandir suas atividades; adquirem os ativos de seus concorrentes, para aumentar sua participação no mercado; reorganizam sua estrutura societária, mediante cisão, fusão ou incorporação; investem em outras sociedades; estabelecem ou fecham filiais; sempre movidas por propósitos econômicos. O exame da causa e da coerência do negócio não será completo sem considerá-los.

Note-se que a proposta do presente estudo não é interpretar o direito conforme a realidade econômica (ou os efeitos econômicos dos fatos), mas sim interpretar o direito tributário com respeito aos institutos, tipos e formas do direito privado, que não admite a subsistência de atos sem *causa jurídica*. A identificação da *causa jurídica* compreende também a análise de elementos ou do propósito econômico pretendido, para avaliar a coerência deste com a forma ou o tipo do direito privado utilizado. A causa jurídica é um critério preciso, seguro e adequado à praticabilidade do direito tributário e à fenomenologia jurídica para classificar os fatos jurídicos como evasão, elusão ou elisão fiscal; de acordo com o programa e o código próprio do

sistema jurídico, em sua completude, ou seja, levando-se em consideração seus aspectos econômicos.

Trata-se de interpretação teleológica/sistemática que parte do texto constitucional, mormente do conceito de soberania, do direito ao livre exercício da atividade econômica e à concorrência leal, do direito a uma sociedade justa e solidária. do dever de contribuir na medida de sua capacidade econômica, dos princípios da tipicidade e legalidade; leva em consideração as normas do Código Tributário Nacional (arts. 109, 110, 149 e 150, que negam os efeitos próprios aos atos que forem praticados com dolo, fraude ou simulação) e regras de direito privado (especialmente os arts. 166 e 167 do Código Civil) para compreensão do fato jurídico tributário em toda sua complexidade.

Baseada nas conclusões de Luhmann sobre a teoria dos sistemas, a metodologia que aqui se propõe é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico, na medida em que: (i) não se propugna a superveniência do evento econômico e a desconsideração do fato jurídico, mas a ineficácia do fato jurídico para surtir os efeitos que se propõe, na forma do direito privado, quando sua causa é viciada; (ii) pretendemos, sim, que sejam cumulados critérios jurídicos – a causa e sua coerência com a forma e o conteúdo da estrutura negocial – sem ignorar o aspecto econômico inerente; (iii) essa interpretação não esbarra na tipicidade, na legalidade estrita, nem implica analogia, mas sim a adequada aplicação do direito, em respeito à capacidade contributiva.

A liberdade de escolha e a autonomia dos particulares é consequência dos princípios consagrados pela Constituição Federal, especialmente o livre exercício da atividade econômica, o direito à propriedade, a estrita legalidade, a tipicidade cerrada, a capacidade contributiva, a segurança jurídica e a certeza do direito. Conseqüentemente, não pode a Administração requalificar atos ou negócios jurídicos baseando-se apenas e tão somente nos efeitos econômicos obtidos ou segundo os interesses arrecadatários. A desconsideração dos negócios do contribuinte e sua requalificação pressupõem a existência de provas contundentes que demonstrem: (i) a

inexistência de *causa jurídica* ou (ii) a absoluta incoerência desta com a estrutura, o conteúdo e o propósito econômico dos atos.

No âmbito internacional, a evasão e a elusão serão, via de regra, realizadas pela manipulação dos critérios de conexão ou mesmo pela utilização de meios artificiais para manipulação do objeto, dos sujeitos, da estrutura negocial ou de quaisquer outros elementos (o preço, por exemplo) que denotem inconsistência entre e o conteúdo, a causa e a forma do negócio jurídico praticado.

A elusão fiscal internacional produz três efeitos típicos: (a) reparte os rendimentos tributáveis entre dois ou mais Estados, reduzindo o ônus fiscal total; (b) concentra o rendimento tributável em um único Estado, no qual há regime fiscal mais benéfico; (c) transfere o rendimento de um Estado em que a tributação é mais onerosa para outro que permita a redução da carga fiscal.

O procedimento de escolha da jurisdição fiscal mais favorável é mecanismo para elusão fiscal internacional que permite a sujeição (a) às normas jurídicas domésticas de um outro Estado, mais benéficas ao contribuinte (*rule shopping*), ou (b) o uso abusivo dos tratados, denominado *treaty shopping*, que é condenado pela doutrina e pelas recomendações da OCDE e vem sendo combatido por normas anti-elusivas específicas, veiculadas nas CITs, que serão analisadas a seguir.

A evasão fiscal internacional é a alteração maliciosa dos critérios de conexão, praticada por intermédio de atos ilícitos, eivados de dolo, fraude ou simulação. Atos lícitos que objetivam a economia de tributos, por meio da adoção de negócios que permitem a escolha de uma melhor jurisdição fiscal, consubstanciam-se condutas elusivas quando despidos de *causa jurídica* ou eivados de artificialidades, manifestando incoerência na estrutura negocial.

Na inexistência de normas internacionais específicas (CIT), os negócios internacionais estão sujeitos às normas anti-elusivas internas, logo, o *exame da causa jurídica* e da *coerência negocial* são determinantes para justificar sua validade e seus efeitos tributários. Não obstante, quando houver uma CIT aplicável, o tratamento fiscal

previsto nas normas internacionais se sobrepõe às normas domésticas, nos termos do art. 98 do CTN e do *pacta sunt servanda*. Por conseguinte, a norma geral anti-elusiva não pode anular os benefícios previstos em CIT, exceto se estes benefícios forem obtidos por intermédio de atos *ilícitos*, eivados de *fraude* ou *simulação*, comprovados por provas contundentes (coletadas até pela troca de informações). Atos *evasivos* são contrários ao propósito das CITs, ao princípio da boa-fé e às normas jurídicas internas; por isso, não podem ser preservados, nem surtir os efeitos pretendidos pelas partes, nos termos dos arts. 166 e 167 do Código Civil e 149 do CTN.

3. NORMAS ANTI-ELUSIVAS ESPECÍFICAS, COM EFEITOS INTERNACIONAIS, NO DIREITO BRASILEIRO

3.1 NORMAS ANTI-ELUSIVAS ESPECÍFICAS – PANORAMA GERAL

Normas anti-elusivas específicas são aquelas que descrevem fatos típicos, que têm como objetivo impedir o uso de operações e medidas que são notadamente adotadas para evitar ou reduzir o ônus fiscal. São normas que introduzem ficções e presunções, pelas quais um determinado fato, que não se subsumia à regra matriz de incidência tributária passa a produzir uma consequência fiscal. A aplicação destas normas anti-elusivas específicas poderá acarretar uma típica obrigação tributária – dever de pagar tributo – como, por exemplo, é a equiparação da permuta a uma operação de compra e venda; ou apenas um dever de ajuste, reconhecimento de receita ou estorno de despesa dedutível, como exige a legislação de controle de preços de transferência.

Dennis Weber³³³ adverte que as normas anti-elusivas devem ser aplicadas sem distinção e de forma consistente, a qualquer contribuinte que esteja na situação fática descrita na norma; quando há indícios que denotem a presença de

³³³ WEBER, Dennis. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. Netherlands: Kluwer Law, 2005. p. 177-185.

vantagem indevida e injustificada. Transcreve trecho de decisão da Corte de Justiça Européia³³⁴ que identifica a presença de abusos, pela combinação de (i) circunstâncias objetivas que atendem formalmente a lei, mas não cumprem seu objetivo e; (ii) elemento subjetivo consistente na intenção de obter uma vantagem inapropriada, utilizando estruturas artificiais.

Aqui também utilizamos dois critérios para a identificação de abusos (elusão): a *causa jurídica* e a compatibilidade da estrutura negocial.

A partir de 1995, com a introdução da tributação pelo imposto sobre a renda das pessoas jurídicas em bases mundiais³³⁵, foram editadas normas anti-elusivas específicas, com aplicação e conseqüências direcionadas às operações internacionais.

A primeira norma anti-elusivas específica foi introduzida pela Lei nº 9.430/96, para controle dos preços de transferência nas operações praticadas entre pessoas residentes no Brasil e no exterior, em países de tributação favorecida, ou quando ambas são consideradas pessoas jurídicas vinculadas. Nessa lei foi veiculado, pela primeira vez, o conceito de “país de tributação favorecida”.

A seguir, em 2001, foi instituído o regime de transparência fiscal internacional, inspirado na *controlled foreign corporation -CFC Legislation* amplamente adotado no exterior e por países membros da OCDE. A legislação brasileira criou uma presunção absoluta, pela qual os lucros auferidos por meio de empresas controladas ou coligadas residentes no exterior, devem ser imediatamente reconhecidos pelos sócios residentes no Brasil e incluídos na base de cálculo do imposto sobre a renda brasileiro.

Normas anti-elusivas específicas são mecanismos importantes no combate à evasão e elusão fiscal, na medida em que atingem condutas que são usualmente planejadas para propiciar uma economia fiscal. O controle de preços de

³³⁴ Caso Emsland-Stärke *apud* WEBER, Dennis. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. Netherlands: Kluwer Law, 2005. p. 185.

³³⁵ Art. 25, Lei 9.249/95.

transferência, o regime de transparência fiscal, normas específicas para o uso de países de tributação favorecida são medidas anti-elusivas recomendadas pela OCDE.

Como Pasquale Pistone³³⁶ ensina, a OCDE sugere que as normas anti-elusivas domésticas sejam aplicadas inclusive nas relações jurídicas abrangidas por uma CIT, sobrepondo-se às normas internacionais; todavia, o autor reconhece que essa visão implicaria violação às disposições da CIT e ao *pacta sunt servanda*.

No Brasil, a prevalência das normas internacionais sobre normas internas decorre do art. 98 do CTN e é admitida pela jurisprudência, por isso, as normas anti-elusivas domésticas devem ser aplicadas, respeitando-se os conceitos e os limites prescritos nas normas internacionais veiculadas pela CIT³³⁷. Normas anti-elusivas específicas não afastam o tratamento tributário estatuído na CIT, exceto quando tal tratamento decorre da interposição de pessoas mediante intermédio de *fraude* ou *simulação*. Se caracterizado que os benefícios da CIT foram obtidos por ato fraudulento ou simulado, o tratamento veiculado na norma internacional não deverá prevalecer por ser contrário ao objetivo da CIT de impedir a evasão fiscal e às normas de direito privado domésticas.

Negócios praticados com fraude ou simulação não são aptos para surtir os efeitos jurídicos próprios e poderão ser desconsiderado força dos arts. 166 e 167 do Código Civil, do art. 149 do CTN e requalificados para identificação das partes realmente envolvidas; conseqüentemente, os benefícios da CIT obtidos por *treaty shopping* deixarão de ser aplicáveis, na medida em que as verdadeiras partes não são pessoas abrangidas pelo escopo do tratado (art. 1 do Modelo OCDE).

³³⁶ PISTONE, Pasquale. *The impact of community law on tax treaties: issues and solutions*. London: Kluwer Law, 2002. p. 268.

³³⁷ Nessa esteira, lembramos que Dennis Weber afirma que leis domésticas anti-elusivas não podem afetar os efeitos e a aplicação uniforme das normas internacionais da Comunidade Européia. A aplicação das normas internas anti-elusivas deverá levar em conta os objetivos e os princípios da União Européia, que se sobrepõem as leis domésticas dos Estados membros. WEBER, Dennis. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. Netherlands: Kluwer Law, 2005. p. 176.

Trataremos de cada norma anti-elusiva específica doméstica aplicável às pessoas jurídicas, em matéria do imposto sobre a renda e identificaremos potenciais conflitos com as normas internacionais veiculadas pelas CITs.

3.2. DOS PAÍSES DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA – EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

A preocupação da OCDE em combater a evasão fiscal remonta a 1977, com a revisão do modelo de Convenção evitar a dupla tributação³³⁸, cujo título já permitia a inclusão do objetivo de prevenir a evasão fiscal. Na década de 80, as estruturas negociais se tornaram mais sofisticadas e muitos Estados, para estimular a concentração de riquezas em seus respectivos territórios, reduziram drasticamente as alíquotas de tributação. Esses países – denominados países de tributação favorecida ou paraísos fiscais – tornam-se atrativos para investidores ansiosos por reduzir sua carga tributária, por vezes, adotando instrumentos artificiais para transferir riquezas auferidas em um Estado com tributação mais onerosa, para os referidos países de tributação favorecida.

Além dos benefícios fiscais, os países de tributação favorecida garantem o sigilo societário e a confidencialidade das informações fiscais. Por isso, tornaram-se o destino principal de recursos adquiridos ou destinados a atividades ilícitas, como mecanismos de lavagem de dinheiro e evasão fiscal.

No entanto, há contribuintes que são atraídos pela estabilidade política, ausência de burocracia, eficiência e segurança bancária, flexibilidade cambial³³⁹ que

³³⁸ 16. In both the 1963 Draft Convention and the 1977 Model Convention, the title of the Model Convention included a reference to the elimination of double taxation. In recognition of the fact that the Model Convention does not deal exclusively with the elimination of double taxation but also addresses other issues, such as the prevention of tax evasion and non-discrimination, it was subsequently decided to use a shorter title which did not include this reference. “*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*” (the “1998 Report”). Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>, consultado em 16.07.2009.

³³⁹ “It has already been seen that it is no improper to keep one’s total tax bill as low as possible, making sure that the taxpayer keeps strictly within the law. When dealing with low-tax jurisdictions, the taxpayer and his adviser must be fully conversant with the law, particularly the anti-avoidance provisions prevalent in the tax legislation

esses países oferecem. Buscam conferir agilidade aos seus negócios, expandir suas atividades no exterior ou evitar a lícita, porém danosa, pluritributação econômica. Esses são movidos por propósito comercial e usam os países de tributação favorecida para obter economia fiscal legítima, atendendo às normas anti-elusivas impostas, sem causar prejuízo ao seu Estado de residência, praticando atos absolutamente lícitos. Nesta hipótese, como admitem Victor Uckmar³⁴⁰ e Heleno Tôrres³⁴¹, o uso de países de tributação favorecida é legítimo.

O primeiro estudo do comitê fiscal da OCDE sobre esse tema, publicado em 1987, denomina-se “*Issues in International Taxation n°1: International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies*”. Desde 1996 a OCDE se propõe a estudar as técnicas de tributação e arrecadação, para (a) identificar e eliminar medidas danosas à concorrência fiscal internacional; (b) identificar países de tributação favorecida e buscar seu comprometimento com os princípios de transparência e cooperação internacional; (c) incentivar países não membros da OCDE a contribuir para o combate às práticas prejudiciais. Esse trabalho culminou na publicação do relatório “*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*”³⁴², de 1998.

of most developed countries.” SAUNDERS, Roy; DEAN, Miles; WILLIAMS, Richard...[et al.]. *The principles of international tax planning*. New Delhi: International Fiscal Services; [s.l.]: Taxmann, 2005. 324p.

³⁴⁰ UCKMAR, Victor. *Tax Evasion - Tax Avoidance*, Relazione generale al 37° congresso dell’International Fiscal Association - in *Cahiers de Droit Fiscal International de l’IFA*, 1983, 175.

³⁴¹ TÔRRES, Heleno Taveira . *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 98.

³⁴² The Report is intended to develop a better understanding of how tax havens and harmful preferential tax regimes, collectively referred to as harmful tax practices, affect the location of financial and other service activities, erode the tax bases of other countries, distort trade and investment patterns and undermine the fairness, neutrality and broad social acceptance of tax systems generally. Such harmful tax competition diminishes global welfare and undermines taxpayer confidence in the integrity of tax systems. The Report recognises the distinction between acceptable and harmful preferential tax regimes and carefully analyses the features of both residence and source country tax systems that may lead to the damaging impact of harmful preferential tax regimes. The Report recognises that there are limitations on unilateral or bilateral responses to a problem that is inherently multilateral and identifies ways in which governments can best establish a common framework within which countries could operate individually and collectively to limit the problems presented by countries and fiscally sovereign territories engaging in harmful tax practices. By discouraging the spread of tax havens and harmful preferential tax regimes and encouraging those countries which presently engage in harmful tax practices to review their existing measures, the Report will serve to strengthen and to improve tax policies internationally.

Como alertou Rui Duarte de Morais³⁴³, os países de tributação favorecida, em geral, adotam políticas fiscais pautadas nas seguintes diretrizes: (i) pessoas jurídicas residentes estão sujeitas a imposto reduzido (em comparação com o imposto incidente no Estado de residência dos respectivos sócios ou acionistas); (ii) esses regimes são – em grande parte dos países – autorizados apenas para investimentos realizados por não residentes, diretos ou indiretos, como instrumento para atração de divisas; (iii) além da redução da carga tributária, as leis internas dos países de tributação favorecida garante um rigoroso sigilo bancário e societário e não permite a cooperação com as autoridades fiscais de outros Estados, mediante a troca de informações.

Para elaborar o relatório contra concorrência fiscal prejudicial – em 9 de abril de 1998, a OCDE usou quatro fatores para classificar países como paraísos fiscais, ou países de tributação favorecida³⁴⁴: (i) a tributação insignificante ou inexistente; (ii) a falta de uma efetiva troca de informações e colaboração com o fisco de outros Estados; (iii) a falta de transparência em relação suas normas internas e procedimentos administrativos; (iv) a ausência de obrigação do exercício de uma atividade econômica substancial. Em 2000 a OCDE³⁴⁵ identificou mais de 40 Estados como países de tributação favorecida, quais sejam: Anguilla, Antigua e Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Bermuda, Belize, Ilhas Virgens Britânicas, Ilhas Cayman, Ilhas Cook, Chipre, Dominica, Gibraltar, Granada, Guernsey, Ilha de Man, Jersey, Libéria, Malta, Ilha de Marshall, Ilhas Mauricius, Monserrat, Nauru, Antilhas holandesas, Niue, Panamá, Samoa, San Marino, Seychelles, Santa Lucia, St. Kitts & Nevis, St. Vicent e Grenadines, Ilhas Turks & Caicos, Ilhas Virgens Americanas, Vanatu, Barbados, Ilhas Maldivas, Ilhas de Tonga, Andorra, Principado de

³⁴³ MORAIS, Rui Duarte. Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados. In *Revista da Ordem dos Advogados*. Lisboa: Ano 66, Dezembro 2006, p. 1189.

³⁴⁴ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 319.

³⁴⁵ Veja: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf>. Consultado em 03.04.2009. The OECD's projection on Harmful Tax practices: The 2004 Progress Report. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>. Consultado em 03.04.2009. Overview of the OECD's work

Liechtenstein e Principado de Mônaco. A maior parte desses países fizeram acordos e se comprometeram a adotar uma política fiscal transparente e trocar informações³⁴⁶ com os outros Estados para permitir a executoriedade das respectivas leis tributárias.

Em 2001 o comitê fiscal da OCDE alertou que a exigência de “atividades econômicas substanciais”, que constava do Relatório de 1998, não é determinante para a configuração de um regime fiscal privilegiado. Por isso, em março de 2004, a OCDE publicou uma nota³⁴⁷ que revisou sua posição para excluir a exigência de “atividade econômica substancial”, mas manteve os outros três critérios (baixa ou nula tributação, falta de transparência e normas ou práticas administrativas que obstem a troca de informações)³⁴⁸.

A concessão de benefícios fiscais independentemente da presença de atividade econômica substancial não é suficiente para determinar se a política fiscal de um determinado Estado representa práticas contrárias à concorrência fiscal internacional. Princípios gerais de direito e normas comuns às nações civilizadas reconhecem a autonomia privada, a liberdade de fluxo de capitais, bens e serviços e a liberdade no exercício de atividades econômicas. Autorizam as empresas a planejar seus negócios, organizar-se livremente, sempre com respeito às regras de direito privado aplicáveis. Permitem que sejam constituídas sociedades holdings para centralizar investimentos em outras empresas operacionais, ou que sejam constituídas sociedades para deter ativos, como marca, patente, recursos financeiros e outros que

on international tax evasion. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/42356522.pdf>. Consultado em 03.04.2009.

³⁴⁶ MARTOS. Juan Jesus. Paraísos Fiscales, Territorios de nula tributación y Territorios sin efectivo intercambio de información. *Revista de Contabilidad y Tributacion*. Barcelona: Centro de Estudios Financieros. Numero 290, Maio de 2007, p. 93-96.

³⁴⁷ “The no substantial activities criterion was included in the 1998 Report as a criterion for identifying tax havens because the lack of such activities suggests that a jurisdiction may be attempting to attract investment and transactions that are purely tax driven. In 2001, the OECD’s Committee on Fiscal Affairs agreed that this criterion would not be used to determine whether a tax haven was co-operative or unco-operative.” Disponível em: http://www.oecd.org/document/23/0,3343,en_2649_33745_30575447_1_1_1_1,00.html, consultado em 23.07.2009.

³⁴⁸ ALMEIDA, Aluisio. Tax havens: an analysis of the OECD work with policy recommendations. Dissertação apresentada para Ford Public Policy – University of Michigan, jul/2004, disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/TrabAcademicos/Textos/AloisioTaxHavens.pdf>, consultada em 22.07.2009.

resultam apenas em rendimentos passivos e não exigem o esforço de perseguir uma “atividade econômica substancial”. Por conseguinte, tais princípios impedem qualquer presunção de ilicitude no uso de sociedades no exterior, baseada exclusivamente no critério da atividade econômica substancial.

A atual proposta da OCDE³⁴⁹ para combate à concorrência fiscal prejudicial encontra-se consolidada no guia que trata de países de tributação favorecida³⁵⁰, que reconhece a importação da transparência e da troca de informações e recomenda: (i) a existência de informações confiáveis nos livros e registros contábeis das empresas, que permita a identificação dos sócios, acionistas ou do beneficiário efetivo de rendimentos; (ii) a permissão legal para que as autoridades administrativas obtenham as informações e comuniquem-se com outros Estados, retransmitindo-as; (iii) presença de normas que autorizem a troca de informações, mesmo que condicionada à reciprocidade e com as limitações do sigilo comercial da propriedade intelectual ou relativo ao exercício da atividade profissional do advogado, por exemplo; (iv) recomendação de normas de proteção da confidencialidade das informações trocadas e possibilidade de recusa em fornecê-las, caso o Estado que solicitou não tenha medida semelhante (v) medidas administrativas que assegurem que a troca de informações será efetivamente realizada, tais como um procedimento administrativo regular e uma norma que obrigue as autoridades fiscais a prestar as informações requisitadas pelo outro Estado. É imperativo que a cooperação entre os Estados permita a execução de suas leis – mediante o lançamento de tributos – entretanto, deve ser assegurada a confidencialidade fiscal das informações trocadas entre as autoridades, com garantia dos direitos dos contribuintes³⁵¹.

³⁴⁹ Countering offshore tax evasion, de 21 de abril de 2009. Disponível em : <http://www.oecd.org/dataoecd/23/13/42469606.pdf>, consultado em 13.05.2009.

³⁵⁰ Consolidated Application Note – Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>, consultado em 24.07.2009.

³⁵¹ ALTAMIRANO, Alejandro C.. La planificación tributaria desde la perspectiva de la economía de opción (vinculaciones entre la elusión tributaria y la LPT). In: ALTAMIRANO, Alejandro C. (coord.); RUBINSKA, Ramiro M. (coord.). *Derecho penal tributario*. Barcelona: Marcial Pons, 2008. p. 207-238.

O mais recente documento publicado, do dia 4 de agosto de 2009, “*Overview of the OECD’s work on countering international tax evasion*”³⁵² relata que o critério formal, baseado na transparência e na colaboração entre os Estados, foi aceito mundialmente para a classificação de potenciais países de tributação favorecida.

Atualmente, não há países classificados no rol de países não cooperativos³⁵³ da OCDE. Como resultado dos constantes esforços da OCDE, todas as jurisdições que antes consideradas países de tributação favorecida comprometeram-se a adotar os padrões de transparência e cooperação sugeridos pela OCDE, adaptando suas respectivas leis internas e firmando tratados internacionais. A presença de um tratado que determine a troca de informações³⁵⁴ – seja como norma de um tratado para evitar a dupla tributação, disposição de um tratado de livre comércio, ou como finalidade de um tratado independente – afasta a caracterização daquela jurisdição como país de tributação favorecida na medida em que permite o efetivo controle das operações que são praticadas com seus residentes. Competirá, ao Estado de residência, solicitar informações ao país de tributação favorecida para fiscalizar o cumprimento de suas normas internas.

Portanto, a tendência mundial e os estudos da OCDE indicam que há dois critérios determinantes e cumulativos para a qualificação de países de tributação favorecida: (i) o *critério objetivo*, que diz respeito à alíquota de tributação de rendimentos e; (ii) o *critério formal*, que é a ausência de transparência e cooperação com os demais Estados.

Ao estruturar seus sistemas fiscais os países têm a opção de (i) proibir completamente as relações comerciais com empresas residentes em países de tributação favorecida; (ii) permiti-las, controlando os preços praticados e impondo

³⁵² Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/42356522.pdf>. Consultado em 04.08.2009.

³⁵³ Disponível em: http://www.oecd.org/document/41/0,3343,en_2649_33767_42857769_1_1_1_1,00.html. Consultado em 22.07.2009.

³⁵⁴ ABRAHAM, Marcus. O sigilo fiscal e os acordos internacionais para o combate a evasão, a elisão e a sonegação fiscal. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 775.

obrigações mais rigorosas para seus residentes ao negociar com residentes nas referidas localidades; ou (iii) permiti-las amplamente, sem qualquer obrigação adicional ou restrição.

Para proteção contra o abuso em transações realizadas com países de tributação favorecida, a OCDE recomenda que os países adotem medidas como: transparência fiscal internacional, restrição de isenções de rendimentos obtidos em tais localidades, troca de informações, controle dos preços de transferência e outras.

Na Espanha³⁵⁵, por exemplo, há normas que estabelecem a transparência fiscal internacional, para sociedades controladas por residentes na Espanha que sejam residentes nos países de tributação favorecida; restrição para dedutibilidade de despesas pagas a beneficiários residente nos referidos países de tributação favorecida; reconhecimento de dividendos e outros rendimentos advindos da participação societária na base de cálculo do imposto espanhol; limitação à benefícios de isenção fiscal do imposto sobre a renda devido na Espanha e obrigam os residentes na Espanha a obedecer um regime especial de valoração das operações para obtenção do real valor de mercado nas operações realizadas com residentes em países de tributação favorecida.

Na Itália³⁵⁶, além da *Black List* que arrola os países considerados como de tributação favorecida, em 2008 foi editada a denominada *White List*³⁵⁷, na qual constam os países que consentiram em adequado intercâmbio de informações, permitindo a melhor execução das leis italianas. As empresas residentes na Itália que efetuam transações com residentes em países arrolados nas *Black Lists* italianas (ao

³⁵⁵ MARTOS, Juan Jesus. Paraisos Fiscales, Territorios de nula tributación y Territorios sin efectivo intercambio de información. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Barcelona: Centro de Estudios Financieros. Numero 290, Maio de 2007, p. 63-106. ESPADAFOR, Carlos Maria. El traslado de la residencia a um paraíso fiscal. *Revista de Información fiscal*, março/abril 2005. Valladolid: Lex Nova, 55-59.

³⁵⁶ MARINO, Giuseppe. I nuovi confini dei paradisi fiscali. *Rassegna Tributaria*, 3/2008. Roma: ETI, 2008, p. 641. MARINO, Giuseppe. Paradisi societari e paradisi fiscali: norme di contrasto o contrasto tra norme. *Rivista di Diritto Tributario*. Milao: Giuffrè, p. 973-969.

³⁵⁷ ADONNINO, Pietro. La Pianificazione fiscale internazionale. In: UCKMAR, Victor (coord.); *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: CEDAM, 1999, p. 86.

todo, foram editadas três listas), não poderiam deduzir despesas pagas e estavam sujeitos às regras de transparência fiscal internacional.

A legislação do México³⁵⁸ apresenta presunções específicas para empresas que realizam negócios com países de tributação favorecida, impõe o regime de transparência fiscal, restringe o crédito de imposto e as deduções do imposto sobre a renda, prevê alíquotas mais onerosas para a retenção de imposto sobre a renda na fonte e prescreve infrações específicas para operações realizadas com residentes nestas localidades.

3.2.1 As Normas Brasileiras sobre o Uso de Países de Tributação Favorecida

O ordenamento jurídico brasileiro preconiza a legalidade, a tipicidade, a capacidade contributiva, protege a boa-fé e a confiança legítima dos contribuintes, logo, não admite a ficções e presunções absolutas para tributação de rendimentos. As operações realizadas com países de tributação favorecida são autorizadas, desde que os contribuintes obedeçam ao regime fiscal específico: tributação pelo imposto sobre a renda retido na fonte em alíquota mais elevada³⁵⁹ e aplicação de norma anti-elusiva de controle de preços de transferência³⁶⁰.

³⁵⁸ SERRANO ANTÓN, Fernando; ZAPATTA, Sónia. *Infracciones y sanciones tributarias derivadas del uso de paraísos fiscales: un estudio comparado entre España y Mexico. XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Lisboa: AFP/ILADT, 1998, livro 2, p. 87-109.

³⁵⁹ Em geral, o pagamento de juros e outros rendimentos está sujeito ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15%, no entanto, o pagamento rendimentos de quaisquer natureza a beneficiários residentes em países de tributação favorecida fica sujeito à alíquota de 25% (Lei 9.779/99, art. 8º; Lei nº 10.833/03, art. 47 e Regulamento do Imposto de Renda “RIR” veiculado pelo Decreto nº 3.000/99 – art. 685, II, ‘b’). Por força do art. 81 da Lei nº 8.981/95, do art. 7º da Lei nº 9.959/00 e, do art. 16 da MP nº 2.189-35/01 art. 29 da MP nº 2.158-35/01, investidores residentes no exterior, que aplicam via Resolução nº 2.689/00, também se beneficiam de um regime especial de isenção dos ganhos de capital auferidos em bolsa, exceto quando residentes em países de tributação favorecida, hipótese em que – nos termos dos arts. 1º e 3º da Lei nº 11.312/06 - ficam equiparados às pessoas físicas residentes no Brasil, sujeitos à tributação regressiva da lei nº 11.033/04. (BIFANO, Elidie Palma. *O mercado financeiro e o imposto sobre a renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 253).

³⁶⁰ Não mencionamos o regime de transparência fiscal internacional pois, embora internacionalmente está medida tenha como objetivo evitar a concentração de lucros em países de tributação favorecida, no Brasil a presunção de distribuição de dividendos se aplica a qualquer sociedade controlada ou coligada, independentemente do Estado de residência.

O controle de operações com países de tributação favorecida foi introduzido no Brasil pela Lei nº 9.430/96, que trouxe regras de ajuste dos preços de transferência, aplicáveis nas transações entre pessoas vinculadas, bem como com residentes em países de tributação favorecida, ou, na redação do art. 24, “*país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento*”. Posteriormente, em 10 de maio de 2002, a Lei nº 10.451 ampliou os critérios para identificação de países com tributação favorecida, incluindo também aqueles que asseguram sigilo societário.

O rol de países de tributação favorecida foi veiculado pela Instrução Normativa nº 188/2002, que regulamentou o art. 24 da Lei nº 9.430/96 e em seu art. 1º dispôs: “Art. 1º Para todos os efeitos previstos nos dispositivos legais discriminados acima, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade as seguintes jurisdições: I - Andorra; II - Anguilla; III - Antígua e Barbuda; IV - Antilhas Holandesas; V - Aruba; VI - Comunidade das Bahamas; VII - Bahrein; VIII - Barbados; IX - Belize; X - Ilhas Bermudas; XI -Campiona D`Italia; XII - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); XIII - Ilhas Cayman; XIV - Chipre; XV - Cingapura; XVI - Ilhas Cook; XVII - República da Costa Rica; XVIII - Djibouti; XIX - Dominica; XX - Emirados Árabes Unidos; XXI - Gibraltar XXII - Granada; XXIII - Hong Kong; XXIV - Lebuão; XXV - Líbano; XXVI - Libéria; XXVII - Liechtenstein; XXVIII - Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929) ; XXIX - Macau; XXX - Ilha da Madeira; XXXI - Maldivas; XXXII - Malta; XXXIII - Ilha de Man; XXXIV - Ilhas Marshall; XXXV - Ilhas Maurício; XXXVI - Mônaco; XXXVII - Ilhas Montserrat; XXXVIII - Nauru; XXXIX - Ilha Niue; XL - Sultanato de Omã; XLI - Panamá; XLII - Federação de São Cristóvão e Nevis; XLIII - Samoa Americana; XLIV - Samoa Ocidental; XLV - San Marino; XLVI - São Vicente e Granadinas; XLVII - Santa Lúcia; XLVIII - Seychelles; XLIX - Tonga; L - Ilhas

Turks e Caicos; LI - Vanuatu; LII - Ilhas Virgens Americanas; LIII - Ilhas Virgens Britânicas.”

A lista de países de tributação favorecida era taxativa³⁶¹, assim, apenas os residentes no Brasil que praticassem operações com jurisdições listadas estavam sujeitos ao regime específico de tributação, que impõe o controle de preços de transferência e a exigência de imposto sobre a renda retido na fonte em alíquota mais gravosa³⁶². Cumpridas estas normas, presumem-se legítimos os negócios do contribuinte, salvo se houver provas que demonstrem a *ausência de causa jurídica*, ou *incompatibilidade na estrutura negocial*.

Em 23 de junho de 2008, a Lei nº 11.727 modificou o art. 24 da Lei nº 9.430/96, introduzindo o parágrafo 4º, e os arts. 24-A e 24-B, que estipularam novos critérios para a definição de países de tributação favorecida:

“Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento. (...)”

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que:

³⁶¹ UTUMI, Ana Claudia Akie. O Não-Residente na Legislação do Imposto de Renda. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 131-155.

³⁶² XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 333.

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas."

Art. 24-B. O Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer os percentuais de que tratam o **caput** do art. 24 e os incisos I e III do parágrafo único do art. 24-A, ambos desta Lei.

Parágrafo único. O uso da faculdade prevista no **caput** deste artigo poderá também ser aplicado, de forma excepcional e restrita, a países que componham blocos econômicos dos quais o País participe."

O art. 30 da Lei nº 11.941/09, de 27.05.2009, alterou a redação do art. 24, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96, estabelecendo que critérios para qualificação de países de tributação favorecida acima transcritos não são cumulativos. Em dissonância do que sugere à OCDE e das práticas mundiais, a legislação brasileira impõe a combinação do critério objetivo (tributação nula ou baixa); do critério formal (transparência e dever de cooperação), acrescida de um critério subjetivo concernente à exigência de atividade econômica substancial no exterior.

As modificações no conceito de país de tributação favorecida trazida e a ausência de uma nova lista taxativa nos moldes daquela veiculada pela Instrução Normativa nº 188/2002 geram insegurança jurídica, tendo em vista que o critério de “atividade econômica substancial” é vago e impreciso. A lei não indica o que se reputa “atividade econômica substancial”. Não esclarece se há necessidade de instalação física, se existe restrição quanto ao tipo de atividade que deve ser desenvolvida, ou à natureza dos rendimentos. Não há parâmetros ou condições previstas em lei que

permitam às autoridades fiscais identificar se há ou não a exigência de “atividade econômica substancial” em determinada jurisdição. Enquanto não for devidamente regulamentada, a aplicação do critério de “atividade econômica substancial” implicará discricionariedade dos agentes fiscais.

Em homenagem à segurança jurídica, legalidade, tipicidade, o critério da “atividade econômica substancial” deveria ser acompanhado de elementos e procedimento para sua aplicação, “testes” que pudessem guiar a atividade dos agentes administrativos. Por exemplo, a maioria dos Estados membros da OCDE impõem testes com a finalidade de verificar o propósito comercial como pressuposto para exclusão (ou inclusão) no regime de transparência fiscal internacional³⁶³. A utilização de um teste como pressuposto para classificação dos países de tributação favorecida afastaria as incertezas e a discricionariedade na atividade administrativa.

Sem embargo, a presença de atividade econômica substancial não deveria ser um critério para classificação dos países de tributação favorecida, na medida em que o sistema jurídico brasileiro é regido pelo princípio da autonomia privada, liberdade de formas e tipos, livre exercício da atividade econômica. É admitida constituição de sociedade que tenha como objeto social qualquer atividade lucrativa e lícita³⁶⁴, incluindo-se a participação em outras sociedades, deter ativos intangíveis como marcas e patente ou outros recursos, que não demandem o esforço de industrializar ou comercializar bens ou serviços.

³⁶³ MACIEL, Taísa. Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 201-238. As autoridades italianas exigiam o “business test” que consistia em prova da existência de um estabelecimento no exterior, atualmente, a prova do estabelecimento não é suficiente, sendo necessário demonstrar que há presença econômica no mercado local. (GIACOMETTI, Paolo. Italy: Italian CFC regime - a new interpretation of the business test exemption. In: *International Tax Review*. July/August 2009. Disponível em <http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=25441&SID=721198&TYPE=20>; consultado em 04.08.2009.).

³⁶⁴ Lei nº 6.404/76: “Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes. § 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio. § 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo. § 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.”

A redação do art. 24-B inserido na legislação doméstica não se coaduna com o princípio da legalidade, pois permitiu que fosse alterado o percentual das “alíquotas máximas” por ato do Executivo. E seu parágrafo único está em desconformidade com o propósito dos acordos de livre comércio e cooperação econômica celebrados pelo Brasil, porquanto permite que Estados também signatários sejam considerados “países de tributação favorecida”, mesmo que o acordo disponha sobre a troca de informações.

3.2.2 Possível Conflito entre o Regime Tributário Específico dos Países de Tributação Favorecida e as CITs

A hipótese de conflito entre o regime tributário doméstico específico, aplicável aos países de tributação favorecida por força das leis internas e o tratamento previsto nas normas internacionais prescritas nas CITs requer um exame mais detido.

As normas estabelecidas nas CITs prescrevem um regime tributário privilegiado, com isenção ou redução de tributação no Estado da fonte, possibilidade de compensação de créditos e outros benefícios que abrangem residentes em um ou ambos os Estados signatários. Esses benefícios podem eventualmente ser incompatíveis com as normas internas de controle do uso de países de tributação favorecida. O Tratado entre Brasil e Portugal de 1979 (aprovado pelo Decreto Legislativo nº 59/71 e promulgado pelo Decreto nº 69.393/71) restringia a tributação de juros, royalties e dividendos no Estado da fonte, limitando-a à alíquota de 15%. Esse Tratado abrangia, indiscriminadamente, às pessoas residentes na Ilha da Madeira e foi revogado em junho de 1999. Em dezembro daquele ano, foi editada a primeira lista de “países de tributação favorecida” veiculada pela Instrução Normativa nº 164/99. Se a CIT e o regime especial de tributação previsto nas leis internas brasileiras fossem válidos, vigentes e eficazes simultaneamente; surgiriam inúmeros conflitos quanto à tributação de juros e royalties, que pelas normas internacionais da CIT seriam tributados à alíquota máxima de 15%, mas pelas normas domésticas estariam sujeitos à retenção na fonte de 25%.

Em caso de antinomia, o art. 98 do CTN dispõe a prevalência de normas internacionais sobre normas internas. Em geral, normas anti-elusivas domésticas – gerais ou específicas - não se sobrepõe ao regime tributário estabelecido nas CITs, nos termos do art. 98 do CTNe do princípio *pacta sunt servanda*. Impõe-se, assim, seja preservada a disciplina das normas internacionais veiculadas pela CIT, exceto se provada *evasão fiscal*, praticada mediante fraude ou simulação. As provas da *evasão fiscal* poderão ser obtidas pela troca de informações entre os Estados envolvidos e, se uso de países de tributação favorecida resultar da prática de ilícitos como a fraude e a simulação, haverá elementos para desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte, afastando-se o tratamento da CIT.

Para controlar o uso de países de tributação favorecida, ainda que seja aplicável uma CIT, os Estados-contratantes podem restringir o escopo pessoal do tratado, como foi feito na CIT entre Brasil e Luxemburgo (aprovada pelo Decreto Legislativo nº 78/79 e promulgada pelo Decreto nº 85.051/80), cujo art. 1º, §2º dispõe:

“Fica entendido que a Convenção não se aplicará nem à renda nem ao capital das sociedades " holdings " residentes do Luxemburgo que gozem de tratamento fiscal especial em virtude da legislação luxemburguesa vigente, ou de qualquer outra lei similar que entre em vigor no Luxemburgo após a assinatura da Convenção, nem aos rendimentos que um residente do Brasil receba daquelas sociedades, nem às participações deste residente nas mencionadas sociedades”.

Limitado o escopo da CIT para excluir as sociedades holdings que se beneficiam de um regime fiscal privilegiado, não haverá impedimento para a aplicação das normas anti-elusivas domésticas específicas, vigorando o regime especial previsto para operações com países de tributação favorecida, i.e., alíquotas superiores para retenção do imposto de renda e controle de preços de transferência.

Os Estados poderão, outrossim, incluir regras específicas que autorizem a aplicação de normas anti-elusivas domésticas, como foi consta das CITs celebradas com México, Peru, Rússia e Venezuela³⁶⁵. Podem também restringir o escopo material dos tratados, impedindo o tratamento dado pelas normas internacionais para

³⁶⁵ Os três últimos ainda não foram ratificados pelo Brasil.

rendimentos originados de regimes fiscais privilegiados (como na atual CIT Brasil/Portugal, item 9 do Protocolo).

O uso de países de tributação favorecida é autorizado, mas recomenda-se o controle da legalidade das operações, por isso, no modelo da OCDE foram introduzidas normas anti-elusivas internacionais específicas que asseguram o cumprimento das regras domésticas dos Estados ou excluem do âmbito de aplicação da CIT rendimentos ou pessoas sujeitos a um regime fiscal privilegiado, como será tratados no capítulo seguinte.

3.3. A INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS E O BENEFICIÁRIO EFETIVO

Nas operações internacionais é usual a utilização de intermediários para estruturação do negócio. Por motivos negociais, econômicos ou jurídicos, as partes poderão: (i) nomear procuradores, mandatários, representantes, que as substituirão nos negócios, praticando atos em nome do outorgante³⁶⁶ ou; (ii) contratar intermediários que atuem como agentes comerciais³⁶⁷, comissários³⁶⁸, corretores³⁶⁹ e outros que realizarão negócios em nome próprio ou do contratante, para expandir sua clientela e atividades econômicas; tudo em conformidade com as normas do Código Civil.

³⁶⁶ “Art. 653. Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato.”

³⁶⁷ “Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.

Parágrafo único. O proponente pode conferir poderes ao agente para que este o represente na conclusão dos contratos.”

³⁶⁸ “Art. 693. O contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente.”

³⁶⁹ “Art. 722. Pelo contrato de corretagem, uma pessoa, não ligada a outra em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência, obriga-se a obter para a segunda um ou mais negócios, “conforme as instruções recebidas.”

A interposição de pessoas pode ser realizada para ocultar as pessoas efetivamente envolvidas no negócio, o que configura simulação, nos termos do art. 167, §1º, I do Código Civil³⁷⁰.

Pode, outrossim, ser maculada por artificialidades por ter como finalidade o *rule shopping* ou o *treaty shopping*. Nesse cenário, a interposição artificial de pessoas em um negócio jurídico pode permitir a aplicação das leis mais benéficas de uma determinada jurisdição (*rule shopping*) ou de uma CIT que dá tratamento mais favorável (*treaty shopping*) e que seria inaplicável não fosse.

Conduit companies interpostas para obtenção de benefícios de uma CIT, em geral, apresentam as seguintes características³⁷¹: (a) o beneficiário efetivo não reside no Estado em que a *conduit company* é residente; (b) a *conduit company* possui mínima atividade econômica na jurisdição em que ela se localiza; (c) os lucros da *conduit company* estão sujeitos a baixa ou nula tributação no Estado de residência.

Christiana Panayi³⁷² descreve e ilustra estruturas de *treaty shopping* típicas, que usam *conduit companies* ou *stepping stone conduit companies*³⁷³: No primeiro exemplo temos uma *conduit company* Empresa R, que está localizada no Estado R que lhe confere tratamento mais favorável em transações realizadas com residentes no Estado S – em que se localiza a subsidiária, Empresa S – e com residentes no Estado P – em que se localiza sua controladora, Empresa P. Se os rendimentos forem pagos diretamente da Empresa S para a Empresa P, é possível a dupla tributação do rendimento, na fonte (Estado S) e na residência do beneficiário

³⁷⁰ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas substituirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem;”

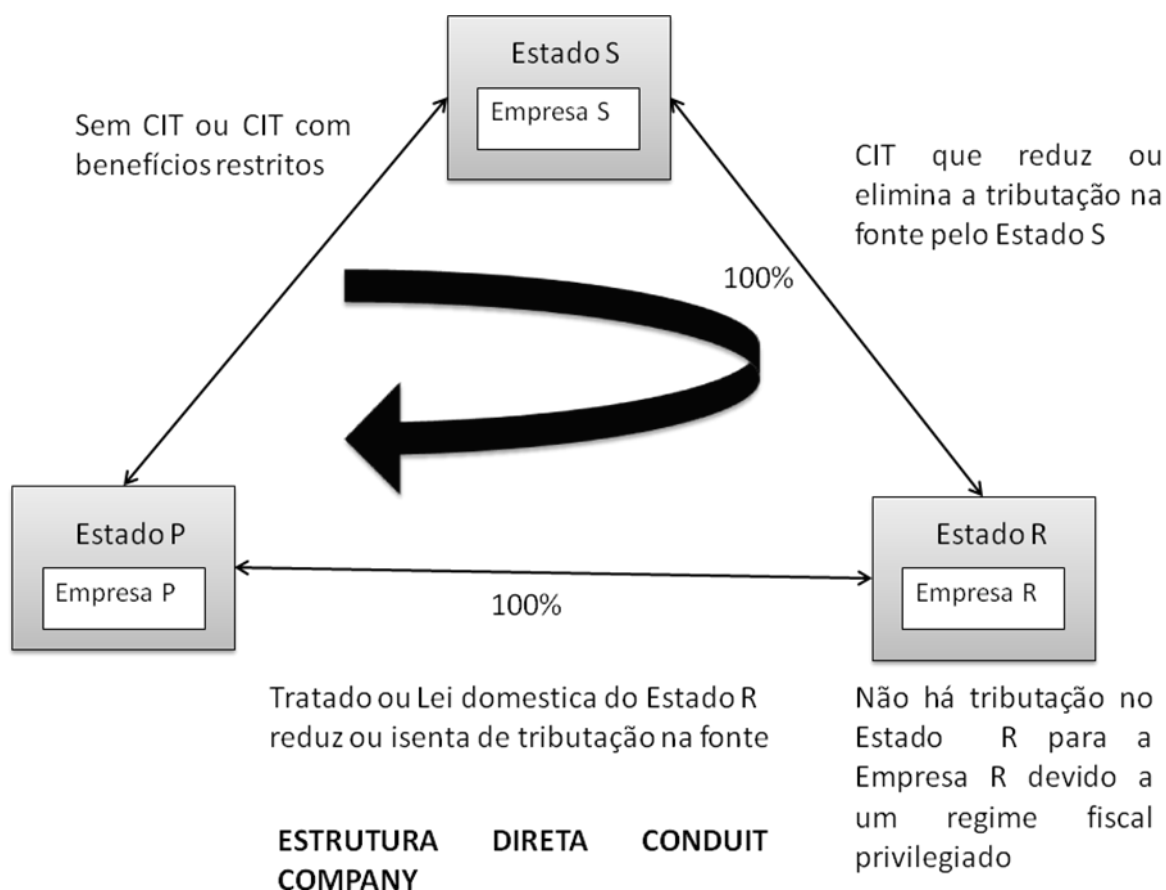
³⁷¹ PANAYI, Christiana Hji. *Double taxation, tax treaties, treaty shopping and the european community*. Amsterdam: Kluwer law, 2007. p. 38.

³⁷² PANAYI, Christiana Hji. *Double taxation, tax treaties, treaty shopping and the european community*. Amsterdam: Kluwer law, 2007. p. 39 e 40.

³⁷³ ZAVALETA ALVARES, Michael. Treaty Shopping en Business Profits. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributario Internacional Aplicado*, vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 782-787.

(Estado P). Todavia, por disposição de uma CIT ou da legislação doméstica, os rendimentos recebidos do Estado S e pagos ao Estado P são isentos ou sujeitos tributação reduzida na fonte e sofrem baixa ou nenhuma tributação no Estado de residência Estado R (Empresa R). A Empresa P recebe dividendos da Empresa R, que recebe rendimentos da Empresa S. Logo, o pagamento feito pela Empresa S será remetido ao beneficiário efetivo Empresa P, com redução do ônus fiscal devido à interposição da Empresa R.

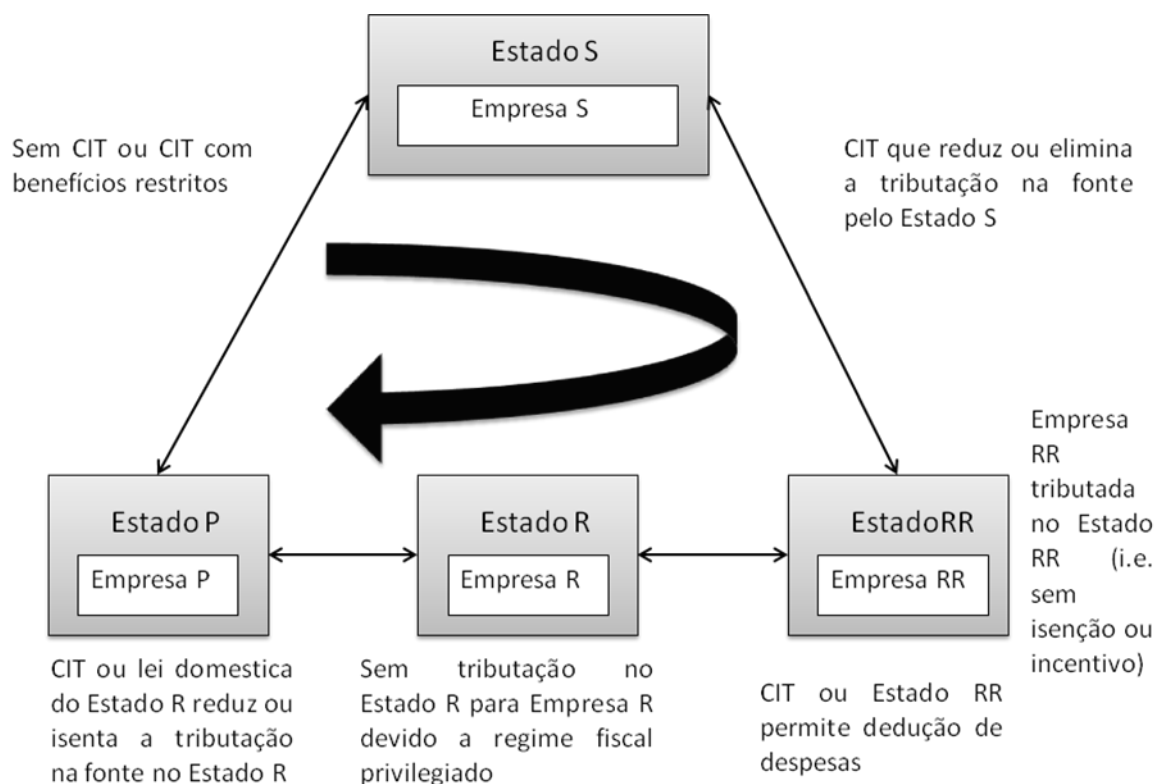
Estrutura direta *Conduit Companies*:



Na estrutura de *stepping-stone*, há *holding companies* residentes em Estados com benefícios recíprocos previstos em uma CIT. O Estado RR concede um benefício para transações com residentes no Estado S (onde se localiza a subsidiária Empresa S) e o Estado R concede um benefício para transações com residentes no Estado P (onde residente a controladora Empresa P). O Estado RR impõe tributação em alíquota elevada, mas permite a dedução de despesas. Rendimentos originários da

Empresa S são remetidos à Empresa RR, com isenção de tributação na fonte devido à CIT entre S e RR. A Empresa RR faz pagamentos de serviços, comissões, juros e outros para a Empresa R, concentrando despesas dedutíveis do lucro tributável no Estado RR. Os pagamentos feitos pela Empresa RR à Empresa R são isentos de tributação no Estado R (devido a normas domésticas ou a uma CIT entre R e RR); e o lucro da Empresa R é tributado em alíquota reduzida no Estado R. A Empresa R faz pagamentos à Empresa P, que são isentos ou tributados na fonte em alíquota reduzida. Como resultado desta estrutura, os pagamentos são remetidos do Estado S ao Estado P com baixa ou nenhuma tributação.

Estrutura *Stepping-Stone Conduit Companies*:



STEPPING-STONE CONDUIT COMPANIES

Evidente que estruturas como estas tanto podem ser utilizadas com propósito elusivo; quanto com uma finalidade negocial legítima, uma *causa jurídica* compatível com o conteúdo e a forma adotada.

No entanto, em qualquer dos casos, para distinguir entre a interposição real de pessoas (i), a interposição de pessoas mediante simulação (ii) ou a interposição artificial de pessoas num negócio jurídico (iii) é necessário o exame completo da *causa*, com análise dos aspectos econômicos que são inerentes a estas relações jurídicas. É imprescindível a completa compreensão do negócio e da compatibilidade da pessoa interposta na estrutura negocial.

Na interposição real de pessoas, há uma causa jurídica que justifica a presença do substituto ou intermediário e há coerência negocial. Numa interposição de pessoas mediante simulação, está ausente a causa jurídica, pois foi interposto um terceiro no negócio apenas para ocultar o real titular dos bens ou direitos, o beneficiário efetivo. E, numa interposição artificial de pessoas, os negócios possuem uma aparência lícita mas a inserção de um terceiro não se compatibiliza com a estrutura negocial, nem com a causa jurídica do negócio.

Há alguns anos o direito brasileiro preocupa-se em evitar a interposição artificial de pessoas, especialmente em operações de comércio exterior, na qual há uma tentativa de ocultar o real adquirente das mercadorias importadas, o que motivou, dentre outros, a edição da Instrução Normativa nº 228/2002, que dispõe sobre a interposição fraudulenta de pessoas na importação.

Há, ademais, regras internas que impõe a identificação dos beneficiários dos pagamentos efetuados, exemplo disso é a Lei nº 8.981/95 determina que ficará sujeito ao imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a beneficiários não identificados, ou sem causa jurídica que os justifique. A norma do parágrafo 4º³⁷⁴, do art. 24, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.727, também demonstra a preocupação de identificar o beneficiário efetivo dos rendimentos, evitando-se que haja uma interposição artificial de pessoas com finalidade elusiva.

³⁷⁴ “§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.”

No âmbito regulatório também foram introduzidas regras rígidas especialmente para instituições financeiras, que se encontram sob a disciplina e fiscalização exercidas pelo Banco Central do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários CVM. A Instrução nº 301, de 16.04.1999, recentemente alterada pela Instrução 463/08, regulamenta (no âmbito da CVM) a Lei nº 9.613, que tipifica os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, usualmente conhecidos como crimes de lavagem de dinheiro. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pelas instituições no que se refere à necessidade de identificação e cadastro de clientes, além de dispor sobre o registro das operações realizadas e as eventuais comunicações necessárias aos órgãos de fiscalização.

A mencionada Instrução nº 463/08³⁷⁵ obriga as instituições financeiras a adotar medidas de controle que permitam a confirmação das informações cadastrais dos clientes, bem como identifiquem os beneficiários efetivos das operações realizadas por tais clientes.

O conteúdo semântico da expressão e a interpretação sistemática das normas brasileiras levam à conclusão que o conceito de beneficiário efetivo remete não ao beneficiário imediato do rendimento, mas ao beneficiário final, aquele que terá o acréscimo patrimonial, o proveito econômico, após sucessivas e complexas operações.

3.3.1 Conseqüências Fiscais da Interposição de Pessoas e as CITs

Quando não são aplicáveis as normas internacionais previstas em uma CIT, os atos e negócios carentes de causa, estruturados artificialmente com o único propósito de obter benefícios fiscais decorrentes da legislação interna de um certo Estado, poderão ser desconsiderados devido a aplicação de normas anti-elusivas

³⁷⁵ “Art. 3º-A. As pessoas mencionadas no art. 2º deverão: I – adotar medidas de controle, de acordo com procedimentos prévia e expressamente estabelecidos, que procurem confirmar as informações cadastrais de seus clientes, de forma a evitar o uso da conta por terceiros e identificar os beneficiários finais das operações;”

domésticas brasileiras³⁷⁶. Compete às autoridades fiscais analisar detidamente a causa e a coerência negocial, comprovar a simulação ou elusão fiscal para, ao realizar o lançamento tributário, desconsiderar a pessoa interposta e imputar a obrigação tributária ao beneficiário efetivo, de acordo com sua capacidade contributiva, acrescida das penalidades legais

Outra é a situação da interposição de pessoas que tem como objetivo o *treaty shopping*, com a aplicação de uma CIT, uma vez que as normas anti-elusivas domésticas não se sobrepõem ao tratamento tributário conferido pela referida CIT, devido ao art. 98 do CTN.

O tratamento tributário previsto na CIT somente poderá ser afastado se ficar demonstrada *evasão fiscal*, praticada por fraude e simulação. A evasão fiscal é prática contrária ao objetivo dos tratados, como afirmam os Comentários da OCDE. A pessoa interposta por fraude ou simulação poderá ser desconsiderada para fins fiscais, tornando inaplicável a referida CIT, uma vez que verdadeiras partes não são abrangidas pelo escopo da CIT. A prova da fraude ou simulação é imprescindível, motivo pelo qual é recomendável que os Estados troquem informações para obter documentos que demonstrem a conduta ilícita.

Quando a interposição artificial de pessoas não for maculada por fraude ou simulação, a elusão fiscal é evitada por normas anti-elusivas que são veiculadas pela própria CIT. São normas anti-elusivas internacionais as cláusulas que limitam o escopo da CIT, restringindo sua aplicação exclusivamente aos dividendos, juros e royalties pagos ao beneficiário efetivo destes rendimentos³⁷⁷ e as cláusulas que pretendem combater o uso de *conduit companies*³⁷⁸.

³⁷⁶ Especificamente quando regulamentado o art. 116, parágrafo único do CTN.

³⁷⁷ Comentários da OCDE ao artigo 1º, 10, 11 e 12.

³⁷⁸ Comentários da OCDE ao artigo 1º, parágrafos 13 a 18, com as alterações de 28 de janeiro de 2003.

O modelo atual da OCDE sugere normas anti-elusivas para evitar o *treaty shopping*³⁷⁹. Sem embargo, o *treaty shopping* pressupõe a interposição de pessoas com o único propósito de obter uma vantagem prevista em uma CIT que seria, de outro modo, inaplicável. Não há *treaty shopping* se a operação é realizada por meio de um intermediário necessário para prestação de serviços específicos, melhor eficiência do negócio ou outras razões econômicas que justifiquem sua presença³⁸⁰³⁸¹. Mais uma vez, a presença de causa e a compatibilidade da pessoa interposta com o negócio jurídico são determinantes para que se verifique a presença ou não de atos elusivos.

3.4 O REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL – EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA

É denominado *Controlled Foreign Corporations – CFC legislation*³⁸² o conjunto de normas que prevê hipóteses nas quais as sociedades controladas ou coligadas residentes no exterior poderão ser consideradas transparentes para fins fiscais. Originadas nos Estados Unidos, com a reforma Kennedy, em 1962, a *CFC Legislation* pretendia combater as sociedades cujas receitas fossem constituídas por lucros de comercialização ou de serviços e aquelas em que mais de 50% das ações pertencessem a cidadãos norte-americanos, possuindo cada um pelo menos 10% do direito de voto. Obedecidos tais requisitos, a personalidade jurídica das sociedades poderia ser desconsiderada para fins fiscais e os acionistas ou quotistas sofreriam a

³⁷⁹ MESSINEO, Alejandro E. . El principio de la realidad económica y el "treaty shopping". In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 635-662.

³⁸⁰ PANAYI, Christiana Hji. *Double taxation, tax treaties, treaty shopping and the european community*. Amsterdam: Kluwer law, 2007. p.80 e 89.

³⁸¹ CATÃO, Marcos André Vinhas. A "cláusula de beneficiário efetivo". Limites à sua aplicação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 423-436

³⁸² STOFFREGEN, Philip A.; LIPELES, R. Stewart. United States anti-avoidance measures affecting multinational corporations. In: CAMPBELL, Dennis. *International Tax Planning*. The Hague: Kluwer, 1995, p. 249-309; UCKMAR, Victor. *Il regime impositivo delle società – la società a ristretta base azionaria*. Padova: CEDAM, 1966, 253 p.; LUPI, Raffaello. Principi generali in tema di C.F.C. e radicamento territoriale delle imprese. *Rassegna Tributaria*. Roma: ETI, 2000, a. XLIII, nº 6, nov.-dic., p. 1730-9; ROSEMBUJ, Tulio. Transparencia fiscal internacional: aspectos críticos. In: *Fiscalidad internacional*. Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 57-110.

incidência do imposto sobre a renda independentemente da distribuição do lucro, na forma de dividendos.

Havendo a transparência fiscal de uma sociedade, todas as atividades produtivas de rendimento desenvolvidas pela sociedade transparente serão consideradas como se tivessem sido praticadas diretamente pelos seus sócios.

Uma das finalidades da *Controlled Foreign Corporations legislation* é impedir o diferimento do pagamento do imposto sobre a renda, que ocorre quando uma sociedade controlada no exterior (geralmente residente em país de tributação favorecida) deixa de distribuir os lucros auferidos à controladora ou coligada, retardando a incidência do imposto sobre a renda no país de residência de sua controladora ou coligada.

A *CFC Legislation* permite que, por uma ficção ou presunção, a sociedade coligada ou controlada seja considerada transparente e o lucro auferido seja imputado à controladora ou coligada³⁸³, como se tivesse sido distribuído, sendo considerado para fins de apuração do imposto sobre a renda devido³⁸⁴.

Observe-se que estas normas anti-elusivas específicas têm como propósito evitar planejamentos fiscais internacionais que concentrem o lucro em países de tributação favorecida, que praticam o que a OCDE denomina concorrência fiscal prejudicial³⁸⁵, os adotando alíquotas reduzidas, sigilo fiscal e societário. Essas práticas são repudiadas pela OCDE e justificam a criação de ficção ou presunções jurídicas

³⁸³ Como diz Daniel Sandler: “Under CFC legislation, resident shareholders of a CFC are subject to tax on their *pro rata* share of the income or tainted income of the CFC when it arises rather than when it is distributed”. (SANDLER, Daniel. *Tax treaties and controlled foreign company legislation*. 2ª ed., The Hague: Kluwer, 1997, p. 9.)

³⁸⁴ “(...) pela transparência fiscal, a entidade será considerada como não-transparente quando for fiscalmente tratada de modo distinto e separado das pessoas que a possuam ou a controlem. E será considerada entidade transparente, para fins puramente fiscais, quando a legislação permitir que o Fisco desconsidere a separação existente, passando a qualificar as atividades de produção de rendimentos como atribuídas diretamente às pessoas proprietárias ou controlantes da entidade: os sócios.” (TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendidas das Empresas*. São Paulo: RT, 2001, p. 207.)

³⁸⁵ Vide *Harmful tax competition: An emerging global issue*. Relatório elaborado pela OCDE em 1998 e atualizado em 2006. <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf> e *Overview on OECD's work on international tax evasion*, elaborado em 2008. <http://www.oecd.org/dataoecd/19/13/41405382.pdf>.

para evitá-las, protegendo a base tributável dos Estados em que residem os respectivos sócios ou acionistas.

Como ensina Heleno Tôrres: “Esse esforço visa a evitar a prática de diferimento do pagamento do tributo devido para o momento da distribuição efetiva desses lucros, tomando-o para formação da base de cálculo da controladora desde o momento da formação do lucro. Desse modo, transparência fiscal não significa mais do que a possibilidade de imputar aos sócios ou acionistas residentes, por transparência, os lucros produzidos pelas sociedades constituídas e localizadas no estrangeiro, geralmente em países com tributação favorecida, fazendo incidir o imposto aplicável aos lucros produzidos no exterior, pelas sociedades ali localizadas, e das quais aqueles sujeitos são acionistas automaticamente, como se fossem produzidos internamente, mesmo se não distribuídos sob a forma de dividendos.”³⁸⁶

Estas medidas anti-elusivas foram adotadas por vários países³⁸⁷, inclusive a maioria dos membros³⁸⁸ da OCDE e foi recomendada na diretiva da União Européia sobre práticas fiscais. Todavia, a maioria dos Estados cuja legislação interna prevê o regime de transparência fiscal, condiciona-o à presença de determinados requisitos: (i) a participação societária seja relevante (controle da sociedade considerada transparente); (ii) não se verifique propósito negocial legítimo, mas apenas o intuito de economizar impostos; (iii) a sociedade transparente seja residente em país de tributação favorecida; e (iv) a não distribuição de dividendos em percentual aceitável prescrito por lei.

Ora, a aplicação do regime de transparência fiscal é uma medida bastante radical que representa a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade para fins fiscais. Por isso, a maioria dos Estados o regime de transparência fiscal é aplicado exclusivamente em casos excepcionais, precedidos de testes que denotam a prática de condutas elusivas. São os testes do “território-alvo” que serve para identificar se a

³⁸⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo: RT, 2001, p. 207/208.

³⁸⁷ Indonésia, México, África do Sul, Argentina, Estônia, Venezuela, Israel e Lituânia.

³⁸⁸ Estados Unidos, Japão, Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Noruega, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Portugal, Reino Unido, Espanha, Itália, Coreia do Sul, Hungria e Suécia.

controlada é residente de um país de tributação favorecida; o teste do “tipo de renda tributável” que pretende indicar se empresa tem propósito negocial; o teste do “controle” que demonstra se há, ou não poder de decisão pelos sócios³⁸⁹.

A importância dos testes é justamente conferir critérios seguros para a aplicação do regime de transparência fiscal, para atingir as sociedades que não possuem outro objetivo senão o de propiciar o diferimento da tributação dos lucros pelo Estado de residência dos sócios. A regra é o reconhecimento e a prevalência da personalidade jurídica da sociedade estrangeira e a conseqüente tributação de seus lucros no respectivo Estado de residência; o regime de transparência fiscal deveria ser exceção, imposta somente quando presentes condições que indiquem práticas elusivas.

Os Comentários da OCDE³⁹⁰ autorizam a adoção de regras de transparência fiscal internacional, com a presunção relativa de distribuição de dividendos. No entanto, os Comentários referem-se ao padrão adotado pela maioria dos países membros e não-membros da OCDE, que aplicam o regime de transparência fiscal quando há indícios de elusão fiscal internacional (tais indícios são, repita-se, a

³⁸⁹ Sobre o tema: MACIEL, Taísa. Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 201-238; VARELA, Pablo Sergio. "Controlled Foreign Companies" (CFC): causas y efectos de su aplicación legislativa. In: PISTONE, Pasquale (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2005. p. 951-971; FRANZÈ, Roberto. El régimen de imputación de las rentas de los sujetos controlados no residentes: controlled foreign companies legislation. In: UCKMAR, Victor (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 1998. p. 979-988. NUNES, Renato. Tributação de lucros auferidos por meio de coligadas e controladas no exterior: regime de disponibilização (MP nº 2.158-35/01) e resultados de equivalência patrimonial. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 538-604.

³⁹⁰ Comentários ao art. 1, item 23: “The use of base companies may also be addressed through controlled foreign companies provisions. A significant number of members and non-member countries have now adopted such legislation. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 210, that this common feature of controlled foreign companies legislation conflicted with these provisions. For the reasons explained in paragraphs 101 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, that interpretation does not accord with the text of the provisions. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that the controlled foreign companies legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign companies legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the convention.”

presença de controle, a ausência de distribuição de lucros, a controlada ser residente em país de tributação favorecida³⁹¹). E ainda afirmam que o regime de transparência fiscal deve ter como objetivo garantir a *neutralidade* e a *equidade*³⁹², em situações que são caracterizadas por imposições tributárias manifestamente diferentes, como por exemplo, quando a sociedade controlada é residente em um país de tributação favorecida que concentra os lucros.

A transparência fiscal internacional permite a neutralidade, de modo que a controladora terá ônus fiscal semelhante; seja na hipótese de uma controlada localizada num país de tributação favorecida, seja na hipótese de uma controlada localizada em um Estado que tribute a renda em alíquota de 20%. O regime de transparência fiscal no Estado de residência da controladora, nestas circunstâncias, é justificado pela isonomia. Por isso, os Comentários da OCDE recomendam que o regime de transparência fiscal não deve ser imposto indiscriminadamente, nem deve ser aplicado quando a controlada está sujeita, em seu Estado de residência, a tributação semelhante àquela imposta no Estado de residência do controlador³⁹³.

Assim, em geral, as normas de transparência fiscal internacional tal como recomendadas pela OCDE não são contrárias às regras da CITs. Como mencionamos, a interpretação das CITs é pela Convenção de Viena que exige que a interpretação das normas e a solução de eventuais conflitos observe propósito das CITs: *evitar a dupla tributação e a evasão fiscal*. Desta forma, havendo indícios³⁹⁴ de potencial elusão fiscal e tributação significativamente diferente no Estado de residência da controlada, as regras convencionais veiculadas pelas CITs admitem a

³⁹¹ MACIEL, Taisa. Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributario Internacional Aplicado*, vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 208.

³⁹² GARCIA NOVOA, César. Transparencia fiscal internacional y subcapitalización. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributario Internacional Aplicado*, vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 654.

³⁹³ Comentários ao art. 1º, item 26: “State that adopt controlled foreign companies provisions or the anti-abuse rules referred to above in their domestic laws seek to maintain the equity and neutrality of these laws in an international environment characterised by very different tax burdens, but such measures should be used only for this purpose. As a general rule, these measures should not be applied where the relevant income has been subject to taxation that is comparable to that in the country of resident of the taxpayer.”

³⁹⁴ Por exemplo, quando houver controle societário, a controlada estiver localizada em país de tributação favorecida, os rendimentos por ela auferidos sejam predominantemente passivos (juros, dividendos, royalties, etc).

aplicação do regime de transparência fiscal internacional, como atestam os Comentários da OCDE. Logo, não obstante a regra do art. 7 e do art. 10 do modelo OCDE, admitimos que há espaço para a aplicação de normas internas de transparência fiscal, *excepcionalmente*.

3.4.1 O Regime de Transparência Fiscal Previsto na Medida Provisória nº 2.158-35/2001

A legislação brasileira adotou o regime de transparência fiscal para tributação das rendas auferidas por coligadas ou controladas residentes no exterior, determinando a adição do lucro líquido – proporcional à respectiva participação societária - na base de cálculo do imposto sobre a renda devido pela controladora ou coligada residente no Brasil³⁹⁵. Por meio de uma presunção absoluta³⁹⁶, imputou aos sócios ou acionistas residentes no Brasil o dividendo que sequer foi distribuído.

Essa exigência encontra-se prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que prevê:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”³⁹⁷

³⁹⁵ Lei nº 9.249/95, artigo 25 § 2 e 3º.

³⁹⁶ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 297.

³⁹⁷ “Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

Ao contrário do que se verifica nos Estados-membros da OCDE, a norma anti-elusivas brasileira atinge *todas* as sociedades controladas e coligadas residentes no exterior, independentemente do local de residência das controladas ou coligadas, de haver (ou não) controle societário, de haver (ou não) propósito negocial legítimo ou distribuição regular de dividendos aos respectivos sócios ou acionistas.

São normas anti-elusivas específicas introduziram uma presunção absoluta de distribuição de dividendos, pela qual presume-se o fato jurídico (distribuição de dividendos) e imputa-lhe consequência fiscal (imediate reconhecimento dos lucros pelos sócios). Essa presunção absoluta traz como consequência o que foi denominado “universalidade ampliada” ou “tributação extra-territorial” por Alberto Xavier³⁹⁸. De fato, o imposto sobre a renda brasileiro alcançará fatos jurídicos ocorridos (lucros auferidos) fora do território nacional e praticados por pessoa jurídica não residente (a controlada ou coligada). Não há critério de conexão material (a fonte produtiva do rendimento se localiza no exterior) ou pessoal (os lucros pertencem às controladas e coligadas até haja a distribuição aos sócios ou acionistas residentes no Brasil) que justifique tal incidência.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

(...)

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

(...)

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

(...)

§ 7º Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização prevista nesta Instrução Normativa.”

³⁹⁸ XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 350.

Tal regime sofre inúmeras críticas³⁹⁹, especialmente por ser contrário ao art. 43 do Código Tributário Nacional – considerando como renda disponível aquilo que, nas palavras de Alberto Xavier, trata-se de mera expectativa⁴⁰⁰.

Sem embargo, a legislação brasileira sequer permite a compensação do imposto pago os lucros auferidos pela controladas no exterior, que certamente serão tributados no respectivo Estado de residência, que também poderá tributar, na fonte, os dividendos deles originados. Teremos, então, a tripla a tributação econômica do mesmo rendimento, (i) como lucros auferidos no Estado de residência da controlada/coligada e (ii) pela retenção de imposto na fonte na distribuição de dividendos e; (iii) no Brasil, onde reside a controladora ou coligada. E a controladora ou controlada brasileira terá direito ao crédito pago no exterior nos termos do art. 26 da Lei nº 9.294/95⁴⁰¹⁴⁰².

³⁹⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. O conceito de renda – inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar n 104 (a questão da disponibilidade dos lucros de coligadas ou controladas no exterior). *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 73, p. 115; BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 69 e ss.; TORRES, Ricardo Lobo. Tendências da Tributação dos Lucros e dos Investimentos. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte: ABRADT e Del Rey, vol. 4, p. 46; SILVA, Sergio Andre R. G. *Transparência Fiscal Internacional no Direito Tributário Brasileiro*. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 99, p. 112 e ss.; CÔELHO, Sacha Calmon e DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior. Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 130, p. 135 e ss.; OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Lucros de coligadas e controladas no exterior e aspectos de elisão e evasão fiscal no direito brasileiro e no internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 102, p. 95 e ss.; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Transparência Fiscal Internacional, proporcionalidade e disponibilidade: Considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35*. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 142, p. 39 e ss.; MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007; GONÇALVES, José Arthur Lima. Imposto sobre a renda – Resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 74, p. 70 e ss.

Defendendo a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001: BOITEUX, Fernando Netto. As sociedades coligadas, controladora, controladas e a tributação dos lucros obtidos no exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 105, p. 20 e ss.

⁴⁰⁰ OKUMA, Alessandra. Da Tributação das Empresas Controladas e Coligadas. In TORRES, Heleno Taveira (coord). *Direito Tributário Internacional Aplicado II*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 503-532.

⁴⁰¹ “Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no *caput*, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

Na data do encerramento do balanço, os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior não estão disponíveis – nem de forma jurídica, nem de forma econômica – para as controladoras ou coligadas residentes no Brasil. Não há disponibilidade econômica⁴⁰³ pois não houve o efeito crédito, entrega, emprego, ou remessa efetiva desses lucros para os sócios ou acionistas residentes no Brasil. Tampouco há disponibilidade jurídica, exceto na hipótese em que o respectivo contrato social determinar a distribuição imediata e automática aos sócios, dos lucros auferidos pela sociedade. A disponibilidade jurídica⁴⁰⁴ está condicionada à efetiva titularidade dos lucros. Na data do encerramento do balanço das controladas ou coligadas os lucros por elas auferidos não são de titularidade de seus sócios ou acionistas. Pertencem à controlada ou coligada e poderão ter como destinação o re-investimento, a criação de fundo de reservas e outros tantos diferentes da efetiva distribuição. Apenas quando houver um fato jurídico suficiente, que determine a distribuição dos dividendos (declaração de dividendos⁴⁰⁵), ou uma deliberação dos sócios⁴⁰⁶ determinando a distribuição dos lucros aos sócios, haverá titularidade e disponibilidade desses rendimentos para as pessoas residentes no Brasil. Unicamente na hipótese em que a controlada ou coligada é residente em país de tributação favorecida e regras societárias

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.”

⁴⁰² AMENDOLA, Antonio. Análise do Método do Crédito de Imposto como Medida Unilateral para Evitar a Dupla Tributação das Empresas no Brasil. In TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado II*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 292.

⁴⁰³ Utilizamos aqui as hipóteses de disponibilidade econômica arroladas na Lei n 9.532/97, art. 1.

⁴⁰⁴ “A aquisição do direito à renda não se confunde, todavia, com a aquisição da disponibilidade da renda: a aquisição do direito é o fato jurídico de a pessoa ocupar a posição de sujeito ativo e de o direito aderir à pessoa que ocupa essa posição; enquanto que a aquisição de disponibilidade de renda é o fato econômico de a pessoa obter o poder de dispor do objeto do poder adquirido.” (PEDREIRA, Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*, vol. I. Rio de Janeiro: JUSTEC, p. 196.)

⁴⁰⁵ Art. 205 da Lei n° 6.404/76.

⁴⁰⁶ Art. 192 da Lei n° 6.404/76.

pouco rígidas é que o investidor terá a imediata disponibilidade dos lucros auferidos no exterior⁴⁰⁷, formalizando os documentos societários *a posteriori*.

A ausência de disponibilidade jurídica fica ainda mais evidente na hipótese de uma coligada, na qual o sócio residente no Brasil não possui poder de controle e não tem competência para decidir sobre a destinação do lucro. Nesta hipótese, cabe ao controlador definir os lucros serão distribuídos ou mantidos na sociedade, independentemente dos interesses do sócio residente no Brasil.

Por tal razão, na data do encerramento do respectivo balanço, das controladas ou coligadas os lucros por elas auferidos ainda não há disponibilidade econômica ou jurídica que sustente a exigência do imposto sobre a renda no Brasil, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN.

A questão foi levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal, na Adin nº 2588⁴⁰⁸, cujo julgamento ainda não foi concluído. A Ministra Relatora Ellen Gracie votou pela constitucionalidade parcial do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, julgando-a inconstitucional no que se refere às sociedades coligadas, uma vez que em relação às controladas o sócio ou acionista residente no Brasil tem poder de controle e pode decidir sobre a distribuição dos lucros, manipulando sua disponibilização se assim desejar. O Ministro Nelson Jobim entendeu pela constitucionalidade da norma, sob o argumento de que a questão da disponibilização seria problema contábil e não jurídico; e que adoção do método da equivalência patrimonial determina que a empresa controladora no Brasil inclua os lucros auferidos no exterior na base de cálculo do imposto sobre a renda em regime de competência, independentemente de sua disponibilização financeira (regime de caixa). Para ele, o regime de transparência seria legítimo ainda que não haja controle societário, pois o reconhecimento dos lucros auferidos no exterior pelo método da equivalência patrimonial se aplica a todos investimentos relevantes e não apenas às controladas. Ademais, mesmo antes da

⁴⁰⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Transparência Fiscal Internacional, proporcionalidade e disponibilidade: Considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 142, p. 47.

⁴⁰⁸ Informativos STF nº 296, 373, 442 e 485.

distribuição dos lucros, investidoras residentes no Brasil já se beneficiariam pelo aumento do valor de suas ações no mercado, em decorrência da repercussão dos lucros auferidos no exterior, refletidos em seu balanço mediante o método da equivalência patrimonial. Foi acompanhado pelo Ministro Eros Grau. O Ministro Marco Aurélio⁴⁰⁹ votou pela inconstitucionalidade da transparência fiscal internacional, por entender que enquanto não distribuídos os lucros à controladora ou coligada residente no Brasil, não haverá disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Foi acompanhado pelo Ministro Sepúlveda Pertence.

O sistema jurídico brasileiro pauta-se no princípio da legalidade formal e material, da o princípio da legalidade (arts. 5º e 150, I da Constituição Federal - CF, vedação á atuação discricionária das autoridades fiscais (arts. 3º, 97 e 142 do CTN), a proibição à analogia para imposição de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º do CTN), ao uso de presunções absolutas, vedação o confisco e obrigatoriedade de que seja atendida a capacidade econômica (art. 150, IV e 145, § 1º da CF) para eleição de fatos jurídicos tributários. Por isso, admite-se que a lei tributaria adote *presunções relativas*, mas nunca *presunções absolutas* que impliquem a tributação por analogia, a exigência de tributo sem que se verifique, *in concreto*, o fato jurídico tributário previsto na regra-matriz de incidência.

Assim, não obstante a louvável intenção de reprimir condutas elusivas, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01-35 não está em harmonia com o ordenamento jurídico brasileiro. O regime de transparência fiscal internacional estaria em perfeita conformidade com nosso sistema jurídico se tivesse estabelecido uma presunção relativa⁴¹⁰ e fosse aplicada em hipóteses limitadas, condicionadas a critérios jurídicos válidos, tais como: presença de controle societário; controlada residente em país de tributação favorecida; empresa controlada ter rendimentos passivos – juros,

⁴⁰⁹ O Ministro Marco Aurélio manteve-se coerente com o entendimento esposado no julgamento do RE 172.058/SC. Naquela oportunidade o Tribunal julgou inconstitucional a exigência do imposto sobre a renda retido na fonte, suportado pelos acionistas de sociedades por ações antes da distribuição dos lucros ou dividendos; julgou constitucional este imposto em relação aos sócios de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando o respectivo contrato social determinar a distribuição automática e imediata do lucro no encerramento do balanço.

⁴¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Capacidade contributiva e tempo. Presunções e ficções. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte: ABRADT e Del Rey, vol. 8, p.21 e ss.

dividendos, royalties – em proporção significativamente superior aos rendimentos operacionais.

3.4.2 O Regime de Tributação de Dividendos nas Normas Internas Brasileiras

Os acionistas ou quotistas têm assegurado o direito aos dividendos⁴¹¹, ou seja, o direito de participar nos lucros sociais, conforme previsto no art. 109, I, da Lei nº 6.404/76, direito ao qual não podem ser privados nem pelo estatuto nem por assembléia geral. No entanto, o direito aos lucros não se consubstancia em direito de crédito, mas sim, no direito de serem observadas as disposições legais em relação à destinação dos lucros auferidos pelas sociedades.

Os lucros auferidos pelas empresas coligadas e controladas no exterior não serão automaticamente remetidos à controladora e à coligada residentes no Brasil. Ainda que a controladora tenha o poder de decisão, a remessa dos lucros dependerá de uma decisão formal, vertida em linguagem reconhecida pelo direito.

Segundo a legislação brasileira, as sociedades anônimas deverão, juntamente com a demonstração financeira do exercício, apresentar à assembléia geral ordinária uma proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro do exercício⁴¹². Se a destinação proposta não for aceita pela assembléia, constará da ata as modificações necessárias, com base na qual serão feitos os respectivos ajustes contábeis. O ato de aprovação da distribuição dos lucros aos acionistas da sociedade anônima é a declaração do dividendo, tratado no art. 205 da Lei nº 6.404/76⁴¹³.

⁴¹¹ “(...) dividendo é o montante do lucro que se divide pelo número de ações.” (CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 210.)

⁴¹² Art. 192, Lei 6.404/76.

⁴¹³ Lei 6.404/76, artigo 205: “A companhia pagará o dividendo das ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação.

§1º Os dividendos poderão ser pagos por cheque nominativo remetido por via postal para o endereço comunicado pelo acionista à companhia, ou mediante crédito em conta bancária aberta em nome do acionista.

Essa situação equipara-se ao que Pontes de Miranda⁴¹⁴ chama de “direito expectativo”, quando, auferido lucro no encerramento do exercício social, os acionistas aguardam a deliberação sobre sua destinação e eventual distribuição.

O direito ao dividendo também pressupõe a existência de deliberação do órgão competente da sociedade, determinando sua distribuição - o ato de declaração do dividendo.

O ato de declaração do dividendo é um fato jurídico. A constituição em linguagem competente do evento, ocorrido no mundo social, que trouxe como conseqüência a disponibilidade jurídica dos lucros auferidos pela controlada e pela coligada no exterior, em favor da controladora ou coligada residente no Brasil. Sem esse fato jurídico, sem a respectiva versão em linguagem do evento, a renda auferida pela controlada ou coligada no exterior continua fazendo parte de seu próprio patrimônio e não passa a compor o patrimônio da controladora ou coligada.

Esse fato jurídico corresponde à constituição do dividendo. Todavia, nem sempre o dividendo será um crédito exigível desde o momento de sua constituição, tendo em vista que o art. 205, § 3º, da Lei nº 6.404/76 permite que o pagamento do dividendo seja feito em prazo fixo ou parcelado, desde que no mesmo exercício social em que foi constituído. Nesse caso, embora não se verifique disponibilidade econômica, justifica-se a tributação da sociedade controlada ou coligada residente no Brasil pela disponibilidade jurídica do rendimento, quando do ato da declaração do dividendo.

Na hipótese de sociedades coligadas a incerteza quanto à distribuição dos lucros fica ainda mais evidente, tendo em vista que não há controle e, por

§2º Os dividendos das ações em custódia bancária ou em depósito nos termos dos arts. 41 e 43 serão pagos pela companhia à instituição financeira depositária, que será responsável pela entrega aos titulares das ações depositadas.

§3º O dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembléia geral, no prazo de sessenta dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social.”

⁴¹⁴ PONTES DE MIRANDA, F. Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1977. Tomo XV, p. 186.

consequente, não há qualquer garantia de que prevalecerá a destinação dos lucros desejada pela coligada residente no Brasil.

Lembre-se que, as pessoas jurídicas residentes no Brasil são membros das empresas controladas ou coligadas no exterior, mas não se confundem com elas, salvo se caracterizado o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial⁴¹⁵.

Portanto, no encerramento do exercício social o lucro auferido pela sociedade coligada ou controlada residente no exterior, ainda não distribuído, não se consubstancia renda da pessoa jurídica controladora ou coligada residente no Brasil.

Para a tributação de sociedades residentes no Brasil, cujo capital pertence a não-residentes, aplicam-se as mesmas normas que regem a tributação de sociedades residentes no Brasil, cujo capital pertence a outros residentes no país. Atualmente, a distribuição de dividendos para beneficiários residentes ou não-residentes no Brasil não sofrem a incidência do imposto sobre a renda retido na fonte⁴¹⁶. No passado, os dividendos remetidos aos sócios-quotistas residentes no Brasil não sofriam a incidência do imposto de renda retido na fonte, enquanto os dividendos remetidos a sócios quotistas não-residentes estavam sujeitos a este imposto, à alíquota de 15%. Essa exigência já foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça⁴¹⁷, que reconheceu a ilegalidade da exigência de imposto de renda retido na fonte, exclusivamente sobre os dividendos distribuídos a beneficiários não-residentes, conforme mencionamos, por haver ofensa à cláusula geral da não-discriminação do art. 24 do modelo OCDE.

No mais, sociedades residentes no Brasil com sócios também residentes e sociedades brasileiras com sócios não-residentes sujeitam-se, hoje, às mesmas regras

⁴¹⁵ Artigo 50 do Código Civil de 2002: “Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

⁴¹⁶ A partir de janeiro de 1996, os lucros ou dividendos deixaram de estar sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte (quer sejam pagos a pessoas residentes ou a não residentes) bem como ficaram excluídos da base de cálculo do imposto sobre a renda do beneficiário. (artigo 10, Lei nº 9.249/95).

⁴¹⁷ RESP 426945/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Rel. P/ Acórdão Ministro José Delgado, DJ 25.08.2004 P. 141 e RESP 602.725, Relator Ministro Jose Delgado, DJ 04.10.2004, p. 214.

de tributação e não há previsão de regime de transparência fiscal. As pessoas jurídicas têm personalidade e patrimônios próprios, distintos de seus sócios. As sociedades que auferiram os rendimentos são tributadas pelo imposto sobre a renda da pessoa jurídica - IRPJ. Lucros auferidos pelas sociedades residentes no Brasil, após janeiro de 1996 e efetivamente já tributados pelo IRPJ, ficarão isentos do imposto sobre a renda retido na fonte quando distribuídos aos sócios ou acionistas não devem ser incluídos na base de cálculo do imposto de renda da pessoa física⁴¹⁸ ou da pessoa jurídica⁴¹⁹, evitando-se assim, a dupla tributação econômica do mesmo rendimento.

Na forma prevista pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, a tributação de lucros não distribuídos por uma sociedade residente no exterior não se justifica se não estiverem presentes contundentes indícios de elusão fiscal; portanto, é contrária ao princípio da isonomia consagrado pela Constituição Federal brasileira, por representar tratamento desigual e injustificado entre contribuintes que se encontram numa mesma situação (sócios de empresas residentes e sócios de empresas não residentes), demonstrando idêntica capacidade contributiva.

3.4.3 A Aplicação do Regime de Transparência Fiscal e as Convenções Internacionais em matéria Tributária – “CITs”

Em que pese ser polêmica e condenável adoção de presunção absoluta para a tributação de lucros auferidos no exterior, por meio de controladas ou coligadas, diante dos princípios da legalidade, da tipicidade cerrada, da segurança jurídica e da capacidade contributiva preconizados pelo nosso ordenamento jurídico, passaremos à análise do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 *vis-à-vis* as normas veiculadas nas CITs em que o Brasil é signatário.

Nos termos das CITs celebrados pelo Brasil é signatário – que seguem o modelo proposto pela OCDE - os lucros da controlada ou coligada (que são entidades

⁴¹⁸ Art. 39, XXVI, XXVII, XXVIII e XXIX do Regulamento do Imposto de Renda - RIR veiculado pelo Decreto nº 3.000/99.

⁴¹⁹ Art. 383 do RIR.

autônomas e independentes e não se confundem com estabelecimentos permanentes⁴²⁰) só serão tributados no respectivo Estado de residência, nos tal como determina o art. 7⁴²¹. As sociedades controladas ou coligadas têm personalidade jurídica própria; não se confundem com estabelecimentos permanentes e não podem ter seus lucros tributados pelo Estado de residência da controladora ou coligada. Esse é o entendimento de Philip Baker⁴²², que assevera que a atribuição de lucros de uma controlada ou coligada a sua matriz, residente em outro Estado, a primeira vista viola o art. 7 do modelo OCDE.

No que concerne à tributação dos dividendos, o modelo da OCDE, em seu art. 10, prescreve a competência concorrente do Estado da fonte e do Estado de residência do beneficiário efetivo, estabelecendo limitação de alíquotas ao imposto cobrado pelo Estado da fonte e atribuindo ao Estado de residência o dever de conceder crédito correspondente ao imposto retido na fonte sobre tais rendimentos.

Nos termos do parágrafo 3, art. 10 do modelo OCDE, considera-se dividendos “(...)os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação nos lucros, com exceção de direitos de crédito, bem como os rendimentos provenientes de outras participações de capital, submetidos ao mesmo regime fiscal dos rendimentos das ações pela legislação tributária do Estado de residência da sociedade que os distribui.”⁴²³

⁴²⁰ Art. 5, § 6º do modelo OCDE e comentários ao artigo 5º, § 7º, item 40: “It is generally accepted that the existence of a subsidiary company does not, or itself, constitute that subsidiary company a permanent establishment of its parent company. This follows from the principle that, for the purpose of taxation, such a subsidiary company constitutes an independent legal entity.”

⁴²¹ CIT Brasil/África do Sul: “Art. 7, 1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.”

⁴²² “The issue also arises with respect to controlled foreign company (“cfc”) legislation which attributes the income of a subsidiary to its parent any taxes the parent on that income. Where the subsidiary is a resident of a treaty state, prima facie this violates Article 7.” (BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OCDE Model Tax Convention on Income and Capital of 1992*. London: Sweet & Maxwell, 1994.)

⁴²³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. São Paulo: RT, 2001, p. 519.

A limitação de alíquota para a tributação dos dividendos pelo Estado da fonte não é aplicável se a empresa que os recebe exerce no Estado fonte atividade empresarial por intermédio de estabelecimento permanente efetivamente vinculado à participação societária geradora de tais dividendos⁴²⁴. Nesta hipótese, o Estado da fonte deixa de tributar o montante bruto dos dividendos para passar a tributar o montante líquido dos rendimentos auferidos, aplicando-se a regra geral de tributação dos lucros auferidos por estabelecimentos permanentes, nos termos dos *arts. 7* ou *14* do modelo OCDE.

Proíbe a tributação⁴²⁵, por um Estado contratante dos dividendos correspondentes aos lucros distribuídos por uma sociedade não residente (residente no outro Estado-contratante), baseada exclusivamente no fato de tais lucros terem origem imediata no seu território. Tais lucros só poderão ser tributados por esse Estado se distribuídos a um residente ou quando a participação em ligação com a qual os dividendos sejam pagos esteja efetivamente vinculada a um estabelecimento estável ou base fixa situados no seu território. E proíbe, também, a tributação extraterritorial de lucros não distribuídos por uma sociedade não residente, ainda que, como na situação anterior, tais lucros tenham origem no seu território.

Na maioria das Convenções nas quais o Brasil é signatário, foi incluído o parágrafo 5º, do art. 10, do Modelo OCDE, o qual proíbe expressamente a tributação dos dividendos, pelo Estado da fonte, antes da efetiva distribuição. Essa disposição

⁴²⁴ CIT Brasil/África do Sul: “Art. 10, 4. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicarão se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, ou prestar serviços de caráter independente nesse outro Estado por intermédio de uma instalação fixa aí situada, e a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, aplicar-se-ão as disposições do Artigo 7 ou do Artigo 14, conforme couber.”

⁴²⁵ CIT Brasil/África do Sul: “Art. 10, 6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado não poderá cobrar nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa situados nesse outro Estado, nem exigir nenhum imposto a título de tributação dos lucros não distribuídos da sociedade, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem, total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.”

consta das CIT celebrados pelo Brasil com África do Sul, Argentina, Canadá, Chile, China, Coréia, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, Hungria, Índia, Israel, Itália, Luxemburgo, México, Noruega, Holanda, Portugal, República Tcheca e Eslováquia, Ucrânia. No entanto, isoladamente considerada, essa disposição não impede a tributação de dividendos e lucros não distribuídos pelo Estado de residência do sócio ou acionista, conseqüentemente, não afasta o regime de transparência fiscal internacional.

Os Comentários da OCDE ao art. 10, item I, 3⁴²⁶, esclarecem que os sócios ou acionistas de sociedade residente em outro Estado só devem ser tributados pelos dividendos efetivamente distribuídos, salvo na hipótese de aplicação de regras de transparência fiscal. Vogel⁴²⁷ sustenta que essa disposição não impede que os Estados venham a venha a tributar os seus residentes relativamente a lucros não distribuídos auferidos por sociedades não-residentes (residentes no outro Estado contratante), considerando-as transparente para efeitos fiscais.

Em geral, os dividendos podem ser tributados pelo Estado de residência da controladora, contudo, na maioria das CITs celebradas pelo Brasil, quando uma sociedade residente em um Estado, paga dividendos a pessoas residentes no outro Estado contratante, esse último isentará os dividendos recebidos. Essa norma consta das CITs celebrados com Áustria, Argentina, Bélgica, Equador, Finlândia, França, Índia, Itália, Luxemburgo, Portugal e Suécia.

Não é demais lembrar que a aplicação das regras de transparência fiscal internacional não pode ser justificada com fundamento no art. 21 do Modelo OCDE, que trata dos “rendimentos não expressamente mencionados”. Como esclarecem os Comentários da OCDE, tal dispositivo aplica-se, exclusivamente, a rendimentos que

⁴²⁶ “3. The position is different for the shareholder; he is not a trader and the company’s profits are not his; so they cannot be attributed to him. He is personally taxable only on those profits which are distributed by the company (apart from the provisions in certain countries’ laws relating to the taxation of undistributed profits in special cases). From the shareholders’ standpoint, dividends are income from the capital which they have made available to the company as its shareholders.”

⁴²⁷ VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions: a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation on income and capital. With a particular reference to German treaty practice.* 3 ed. London: Kluwer, 1997, p. 696.

não se enquadram em nenhuma das categorias expressamente tratadas na CIT. Lucros das empresas, dividendos, juros, royalties, rendimentos imobiliários e etc. Enquadram-se no art. 21, por exemplo, pagamento de pensão alimentícia, anuidades de previdência social, resgates de planos de pensão, prêmios artísticos, acadêmicos, prêmios de loteria e jogo.

Há, outrossim, regras que autorizam a aplicação de legislação de normas internas anti-elusivas, que objetivam evitar a subcapitalização e impõe o regime de transparência fiscal internacional. Nesse sentido é a previsão do Item 6 do Protocolo anexo à CIT Brasil/África do Sul, que prescreve a supremacia da legislação interna e reconhece a ausência de conflito entre as normas internas e o princípio da não-discriminação⁴²⁸: “6. Com referência ao Artigo 24, f) Fica entendido que as disposições do Artigo 24 não impedem um Estado Contratante de aplicar as disposições de sua legislação interna a respeito das sociedades controladas no exterior ou da subcapitalização.”. Normas semelhantes estão contidas nas CITs celebradas com México, Peru, Rússia e Venezuela⁴²⁹. A transparência fiscal, além de permitida expressamente pelos comentários modelo OCDE implica a tributação mais onerosa aos próprios residentes do Estado tributante que detêm participação no capital

⁴²⁸ “1. Os nacionais de um Estado Contratante não estarão sujeitos, no outro Estado Contratante, a qualquer tributação, ou exigência com ela conexas, diversa ou mais onerosa do que a tributação e as exigências com ela conexas às quais os nacionais desse outro Estado, nas mesmas circunstâncias, estiverem ou puderem estar sujeitos, em particular com relação à residência.

2. A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será determinada de modo menos favorável nesse outro Estado do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. Esta disposição não pode ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, os abatimentos e reduções para efeitos fiscais em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

3. Salvo nos casos aos quais se aplicarem as disposições do Artigo 9, parágrafo 8 do Artigo 11, ou parágrafo 6 do Artigo 12, os juros, royalties e outras despesas pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão, para fins de determinação dos lucros tributáveis dessa empresa, dedutíveis nas mesmas condições como se tivessem sido pagos a um residente do primeiro Estado mencionado.

4. As empresas de um Estado Contratante cujo capital seja, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, detido ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não estarão sujeitas, no primeiro Estado mencionado, a qualquer tributação, ou exigências com ela conexas, diversa ou mais onerosa do que aquela a que estiverem ou puderem estar sujeitas outras empresas similares do primeiro Estado mencionado.

5. As disposições do presente Artigo aplicar-se-ão apenas aos impostos visados pela presente Convenção.”

⁴²⁹ As três últimas CITs ainda não foram ratificadas.

social de empresas não-residentes, motivo pelo qual não implica o tratamento discriminatório proibido pelo art. 24 do modelo OCDE.

O princípio da não-discriminação do art. 24 do modelo OCDE impede que um Estado contratante imponha tributação mais onerosa aos nacionais do outro Estado contratante, bem como impede que as empresas nacionais do Estado A, com capital detido ou controlado por pessoas nacionais do Estado B, sofra tributação mais onerosa no Estado A. Assim, regra geral, o princípio da não-discriminação não impediria o regime de transparência fiscal que é a tributação antecipada dos lucros auferidos por empresas residentes no Estado A, no Estado B, em que residem os sócios ou acionistas da empresa.

De outra banda, em alguns tratados há regras que proíbem de lucros não distribuídos por uma sociedade residente em um Estado, no Estado de residência do sócio ou acionista, tal como é o art. 23, § 5, da CIT Brasil/Dinamarca, que dispõe: “Artigo 23 (5) Os **lucros não distribuídos de uma sociedade anônima** de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante **não são tributáveis no último Estado.**” Redação semelhante é encontrada nas CITs firmadas pelo Brasil com a República Tcheca e Eslovaca, bem como com a Noruega. Tal regra, presente em apenas três CITs assinadas pelo Brasil, impede a aplicação de normas internas que disciplinem regime de transparência fiscal internacional, especialmente a do art. 74 da Medida Provisória n 2.158-35/01.

O Conselho de Contribuintes⁴³⁰ teve a oportunidade de analisar o art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35/2002 julgou válido o regime de transparência fiscal internacional, sob o argumento de que a precitada norma teria apenas alterado o aspecto temporal da disponibilização dos lucros auferidos pelas controladas ou coligadas, no exterior, para a data do balanço de sua apuração. Naquela oportunidade, foi analisado caso em que a sociedade brasileira era sócia de uma sociedade residente

⁴³⁰ Processo Administrativo n. 16327.002001/2005-69, Relator Conselheiro Caio Marcos Cândido, j. 17.10.2007.

no Mexico e os fatos jurídicos tributários referiam-se a período anterior à vigência do Tratado Brasil/Mexico.

Em outro julgamento⁴³¹, o Conselho de Contribuintes analisou, também, o regime de transparência fiscal e as normas da CIT Brasil/Espanha e afastou a tributação antecipada, no Brasil, dos lucros não distribuídos por empresa residente na Espanha, com fundamento no arts. 7, 10 e 23 do respectivo tratado. Confira-se trecho da ementa:

“LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA AQUI NO BRASIL (MP nº 2.158-34/2001, ART. 74, § ÚNICO) – A partir da vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR- Na Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido no art. 1º da Lei 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que fictos), deixando, pois, de ter como base os dividendos.

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA – Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha.”

Merece aplausos a decisão acima mencionada⁴³². Ausentes elementos que indiquem evasão ou elusão fiscal, o tratamento tributário da CIT deve prevalecer.

⁴³¹ Processo Administrativo n. 16327.000112/2005-31, Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni, j. 19.10.2006.

⁴³² Lembramos, todavia, que em caso semelhante (16327.000530/2005-28) que envolve o mesmo contribuinte o julgamento tomou rumo distinto e o lançamento fiscal foi mantido com base da Medida Provisória nº 2.158-35/01. A controvérsia certamente será levada ao conhecimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Numa interpretação sistemática⁴³³ do art. 7º, §1º, do art. 10, § 1º e do art. 10, § 5º do modelo da OCDE conclui-se que não é permitida a tributação de lucros não distribuídos pela sociedade, pelo Estado de residência do sócio-quotista. De acordo com o modelo da OCDE, o Estado em que residem os sócios ou acionistas somente será competente para tributar os lucros, (i) se esses estiverem efetivamente vinculados a um estabelecimento permanente localizado no seu território (art. 7, § 2 e art. 10, § 4) ou (ii) se tais lucros forem efetivamente distribuídos aos referidos sócios e acionistas (art. 10, § 1 e § 5). É o que afirma, com propriedade, Heleno Tôrres⁴³⁴:

“Como se demonstra, à exaustão, o art. 10 não cogita, em nenhuma hipótese, de tributação antecipada dos dividendos, ao se referir sempre aos “dividendos pagos”, acompanhado, ainda, de disposição expressa para esse fim. Na combinação dos dispositivos constantes do art. 7 (1) e 10 (5) do Tratado, exsurge evidente impedimento à tributação recíproca dos lucros ou dividendos, antes de sua efetiva distribuição, sob a condição de disponibilidade então qualificada como “dividendo pago”, como medida para eliminar eventual dupla tributação ou tratamento discriminatório, que são fins primordiais desses tratados.”

Aliás, como alerta Alberto Xavier⁴³⁵, a tributação de lucros auferidos por uma sociedade residente no Estado e não distribuídos, pelo Estado de residência de seus sócios ou acionistas é contrária à regra de competência do art. 7, pois, implica a competência tributária *cumulativa* do Estado da controlada ou coligada no exterior e do Estado de residência do sócio ou acionista, e o modelo da OCDE é contundente ao

⁴³³ Vejamos, como exemplo, a CIT Brasil/África do Sul:

“Art. 7, §1. *Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.*

Art. 10, § 1. *Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado. (...)*

§ 6 . *Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado não poderá cobrar nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa situados nesse outro Estado, nem exigir nenhum imposto a título de tributação dos lucros não distribuídos da sociedade, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem, total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.” (grifamos)*

⁴³⁴ TORRES, Heleno Taveira. Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 162.

⁴³⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 449.

ao atribuir ao Estado do domicílio da controlada ou coligada no exterior uma competência tributária *exclusiva*.

A regra é a prevalência das normas internacionais veiculadas pela CIT, que não admitem presunção absoluta do art. 74 da Medida Provisória nº 2.518-35/01, que determina a tributação de lucros não distribuídos pela sociedade, pelo Estado de residência do sócio-quotista. Exceção é a hipótese em que os agentes fiscais que a empresa controlada no exterior está sendo utilizada como uma *base company*⁴³⁶, para concentrar os lucros e diferir a tributação no Estado de residência do sócio quotista, como se depreende dos Comentários da OCDE de 2003.

A adoção de normas de transparência fiscal internacional – como recomendadas pela OCDE – deve garantir a *neutralidade* e a *equidade* da tributação, evitando que os lucros sejam concentrados em países de tributação favorecida. É medida que assegura a isonomia, eis que, no seu Estado de residência, a controladora terá ônus fiscal semelhante; tanto em relação a uma controlada residente em país de tributação favorecida; quanto na hipótese de uma controlada localizada em um Estado que tribute a renda em alíquota de 20%.

Todavia, o regime de transparência fiscal internacional previsto pela Medida Provisória nº 2.158-35/01 atinge indiscriminadamente toda *controlada* e *coligada* no exterior, independentemente do Estado em que elas se localizam; ou da

⁴³⁶ “A “base company” is (i) a company or any entity which is treated as a body corporate for tax purposes (ii) which is established by one or more controlling foreign shareholders (iii) in a State other than the State of residence of the controlling shareholders (hereafter the “base State”) (iv) for purposes of conducting activities mainly, if not exclusively, outside the base State to the economic benefit of its controlling shareholders on the international group of companies to which the base company belongs.

(...)

One of the predominant motives of the controlling shareholder for setting up a base company is to extract the profits generated by the activities carried on by the base company from the (assumed) high taxation in the State of residence of those shareholders and to accumulate such profit in the base State.” (BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. v. 14. p. 41-42.)

existência de atividade econômica substancial; ou de haver distribuição regular de dividendos; em dissonância do que recomenda a OCDE⁴³⁷.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 não identifica critérios que reflitam esse propósito anti-elusivo, admitido pelas CITs, pelos Comentários da OCDE e pelo princípio da capacidade contributiva e da boa-fé consagrados pelo nosso sistema jurídico. Conseqüentemente, a adoção do regime de transparência fiscal internacional – nos termos da Medida Provisória nº 2.158-35/01 – quando não houver evidências de artificialidade, uso abusivo da controlada e concentração de riquezas fora do alcance do Fisco brasileiro, é incompatível com interpretação sistemática do art. 7º, §1º, do art. 10, § 1º e do art. 10, § 5º do modelo da OCDE.

Concluimos, então⁴³⁸, que a compatibilidade entre o regime de transparência fiscal previsto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 com o tratamento das CITs deve ser analisada *caso a caso*, considerado os seguintes critérios: (i) o texto e contexto da CIT; (ii) a presença de norma autorizando a aplicação do regime de transparência fiscal; (iii) a redação dos arts. 7 (lucros) e 10 (dividendos) da CIT; (iv) a presença de indícios que denotem o uso abusivo de *base-companies* para concentração de riquezas em países de tributação favorecida, com o conseqüente diferimento da tributação no Brasil. Ausentes tais indícios de elusão, prevalece o tratamento da CIT que impede a aplicação da transparência fiscal na forma prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

⁴³⁷ Comentários ao art. 1º, item 26: “State that adopt controlled foreign companies provisions or the anti-abuse rules referred to above in their domestic laws seek to maintain the equity and neutrality of these laws in an international environment characterised by very different tax burdens, but such measures should be used only for this purpose. As a general rule, these measures should not be applied where the relevant income has been subject to taxation that is comparable to that in the country of resident of the taxpayer.”

⁴³⁸ Nesse sentido, Heleno Tôrres aduz: “Em vista de todas as considerações aduzidas, as sociedades que possuam coligadas ou controladas residentes no exterior, e na hipótese dos tratados para evitar a dupla tributação firmados com o Brasil, de nenhum modo poderão suportar os efeitos da regra do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, salvo nos casos de uso abusivo das sociedades, aplicando-se, em todos os seus termos, as disposições do Acordo, que garante a tributação nesses casos, exclusivamente após a competente distribuição, sob a forma de dividendo, sem qualquer oportunidade para antecipar sua incidência sobre lucros não distribuídos, por equiparação a regimes de filiais e estabelecimentos permanentes ou desconsideração da personalidade jurídica, por funcionarem, as regras do tratado, como medida de segurança jurídica internacional, com prevalência sobre qualquer regra do direito interno que disponha em contrário, em virtude do art. 98, do CTN.” (TÔRRES, Heleno Taveira. Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 105-166)

3.5 DAS REGRAS DE CONTROLE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O controle de preços de transferência⁴³⁹ é medida anti-elusiva específica adotada pela legislação interna de diversos países, especialmente os membros da OCDE, por ser sugerida para neutralizar eventuais distorções em transações realizadas com residentes em países de tributação favorecida ou com partes vinculadas. As normas de controle de preços de transferência sugeridas pela OCDE baseiam-se no princípio *at arm's length*, que exige que os preços praticados em operações realizadas com pessoas vinculadas sejam equivalentes aos preços praticados por empresas independentes, nas mesmas condições normalmente adotadas pelo mercado, em livre concorrência.

Empresas independentes que se localizam em diferentes países e realizam negócios, em geral mantêm relacionamento comercial e financeiro que se baseia nas condições típicas do mercado, todavia, empresas do mesmo grupo empresarial, que seguem uma política negocial harmônica, não se submetem às mesmas variáveis externas do mercado. Nas relações entre empresas vinculadas, ou do mesmo grupo, por vezes há dificuldade em apurar o preço que as mercadorias ou serviços seriam negociados entre empresas independentes, mais vulneráveis aos fatores econômico- financeiros externos⁴⁴⁰.

⁴³⁹ Sobre o controle de preços de transferência: ROSENBLOOM, H. David. O regime americano sobre preços de transferência: benchmarks e hallmarks. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 327-340. PRATS, Francisco Alfredo García. Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 255-325. CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. In: UCKMAR, Victor (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 1998. p. 699-713. UTUMI, Ana Cláudia Akie. Precios de transferencia: principios de la OCDE y la realidad de la aplicación en Brasil. In: UCKMAR, Victor (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 1998. p. 715-722. MESSINEO, Alejandro E.. Directivas OCDE y normativas nacionales en precios de transferencia. In: UCKMAR, Victor (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 1998. p. 661-697. BALZANI, Francesca. El concepto "Transfer Pricing". In: UCKMAR, Victor (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 1998. p. 645-659.

⁴⁴⁰ "Debido a la vinculación existente entre las partes de la transacción, las operaciones controladas" podrán adoptar estructuras en sus relaciones comerciales y financieras que jamás o rara vez se establecerían en el mercado abierto. Es el caso de contratos tales como los de puesta en común de costes o "cost funding agreements" en los que los participantes pagan una cantidad fija e independiente de los costes reales para llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo, de las ventas de propiedad industrial o contratos a largo plazo de

Para corrigir eventuais distorções de preços que podem ocorrer em operações entre empresas do mesmo grupo, localizadas em países diferentes, e impedir que estas distorções venham a impactar – reduzindo ou aumentando – a renda tributável nos respectivos Estados envolvidos, a OCDE em “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises*”⁴⁴¹. As recomendações que constam nesse relatório são o resultado de um consenso entre os países membros da OCDE sobre a interpretação, aplicação das normas de preços de transferência domésticas e a solução de conseqüentes controvérsias e conflitos com o modelo de CIT. Fundamenta-se no “*arm’s length principle*”, que em resumo, impõe que empresas de um mesmo grupo sejam tratadas como entidades autônomas e independentes, sujeitas a todas as variáveis do mercado e seu setor econômico e não como partes de um único negócio.

A aplicação do princípio *arm’s length* pressupõe a comparação de preços praticados entre empresas associadas e empresas independentes⁴⁴², levando em conta fatores⁴⁴³ como: (i) o objeto do negócio, a característica dos bens, direitos ou serviços; (ii) as funções que cada empresa desempenha na estrutura global, os bens do ativo que elas dispõe e os riscos que elas assumem; (iii) os termos do contrato; (iv) as circunstâncias econômicas de mercados diferentes, por exemplo, diferenças geográficas, típicas do comércio – se atacadista ou varejista, ou do setor econômico; e (v) a estratégia negocial, como por exemplo, a expansão e penetração no mercado que

licencia de patentes, know-how o marcas; de las compraventas de bienes en las que asume una de las partes la totalidad de los riesgos sin expectativas de beneficios futuros o de productos intermedios a muy bajo precio o de una línea de productos en un único precio; de la subsistencia de una empresa en situación permanente o muy prolongada de pérdidas; de los arrendamientos de elementos de producción o transporte a baja o nula contraprestación; de los préstamos con un tipo de interés nulo o inferior al del mercado; de las prestaciones de servicios, conexos o no, a la actividad económica que realiza la empresa afiliada prestataria; del pago de una cantidad fija a cambio del derecho a utilizar todos los elementos de propiedad industrial (bien de producción bien de comercialización), recibir prestación de servicios técnicos o administrativos y el leasing de bienes de producción. En definitiva, se trata de nuevas formas comerciales que escapan al libre juego de la oferta y la demanda simplemente por el hecho de su no existencia – o, al menos, en esas condiciones – en el mercado.” (GALVÁN, Gemma Sala. *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*. Valencia: Tirant le Blanch, 2003, p. 44-45.).

⁴⁴¹ O relatório original foi elaborado em 1979, sob o título “*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*”, o qual foi revisado, aprovado pelo Comitê Fiscal em 27 de junho de 1995 e publicado sob com o novo título aqui mencionado.

⁴⁴² OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000)*. In: VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC Tax Law, 7th ed*, vol I. The Hague: International Tax Center Leiden e IBFD, 2007, p. 1001-1004.

⁴⁴³ PricewaterhouseCoopers. *International Transfer Pricing 2008*, p.23.

justificaria prática de preços temporariamente inferiores. Como se depreende, a aplicação do princípio *arm's length* para controle dos preços de transferência deve observar elementos jurídicos e econômicos do negócio jurídico realizado.

Para o cálculo do preço parâmetro, a OCDE propõe, em resumo, métodos baseados na comparação com preços de transações realizadas entre empresas independentes; no preço de revenda subtraído do lucro, no custo acrescido do lucro; na divisão dos lucros de acordo com a participação das empresas; na margem de lucro obtida nas transações⁴⁴⁴. Em que pese a semelhança na denominação entre os três primeiros métodos recomendados pela OCDE e os métodos previstos na Lei nº 9.430/96, a legislação brasileira impõe margens de lucro predeterminadas, sem levar em conta os bens, direitos ou serviços nem as práticas do mercado; em dissonância das recomendações da OCDE e das práticas internacionais.

As normas anti-elusivas de controle de preços de transferência e os métodos recomendados pela OCDE para calcular o preço parâmetro pretendem neutralizar o resultado de eventual tratamento mais vantajoso obtido pelas empresas associadas; e submetendo-as à mesma tributação que seria devida se a operação tivesse sido praticada entre empresas independentes, sob condições normais de mercado. Importante notar que no “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises*” o Conselho Fiscal da OCDE afirma que as autoridades administrativas não devem, imediatamente, considerar que as empresas associadas estão manipulando seus lucros, com intenção de fraudar o Fisco⁴⁴⁵, pois pode haver uma genuína dificuldade na identificação dos preços praticados usualmente pelo mercado⁴⁴⁶, no caso concreto⁴⁴⁷.

⁴⁴⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000). In: VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC Tax Law*, 7th ed, vol I. The Hague: International Tax Center Leiden e IBFD, 2007, p. 1011-1030.

⁴⁴⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), Capítulo I, item 1.2. In: VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC Tax Law*, 7th ed, vol I. The Hague: International Tax Center Leiden e IBFD, 2007, p. 988.

⁴⁴⁶ A esse respeito, Ricardo Lobo Torres assevera: “O princípio *arm's length* não tem o objetivo único de impedir a elisão fiscal, eis que a fixação dos preços de transferência de acordo com o mercado tem outras consequências no campo econômico. Mas projeta enorme influência na temática do combate à elisão.” (TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio Arm's Length, os Preços de Transferência e a Teoria da Interpretação do Direito Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 48, 123).

Embora as normas de preços de transferência possam ser utilizadas para evitar elusão fiscal, há outras razões que justificam a adoção do *arm's length principle* pelos membros da OCDE, tais como viabilizar a livre concorrência, entre empresas independentes e empresas associadas, por eliminar eventuais vantagens ou desvantagens decorrentes das condições especiais não correspondentes às do mercado.

Dentre outras, as recomendações mais relevantes OCDE sugerem que:

(i) haja a comparação entre o preço praticado pelas empresas associadas e o preço que seria praticado – nas mesmas condições – por empresas independentes, segundo as regras usuais do mercado⁴⁴⁸; (ii) sejam examinadas as condições comerciais e financeiras envolvidas na operação, a fim de identificar se estas foram acordadas de modo a possibilitar o favorecimento de uma das empresas associadas, em detrimento da outra⁴⁴⁹; (iii) seja prescrito rol de métodos para apuração do preço parâmetro, dentre os quais o contribuinte poderá adotar o mais adequado ao seu caso concreto e possibilitando ao contribuinte valer-se dos meios para comprovar a adequação dos

⁴⁴⁷ “Sin embargo, es conveniente destacar que la aparición de los precios de transferencia también inciden factores distintos a los meramente fiscales. Así, los precios de transferencia pueden surgir para disminuir el impacto de los aranceles en las transacciones internacionales. También pueden surgir como mecanismo para transferir fondos a pesar de la existencia de normas de control de cambio que impiden la repatriación de beneficios. Asimismo, pueden venir provocados, en momentos de fluctuaciones cambiarias, por el interés de transferir beneficios de países de monedas débiles a otros con monedas más fuertes. Finalmente, pueden formar parte de la estrategia de una empresa para penetrar en nuevos mercados.

En consecuencia, los precios de transferencia, desde una perspectiva fiscal, se producen cuando las transacciones entre dos sociedades pertenecientes al mismo grupo multinacional se realizan a un precio diferente al que hubieran pactado dos entidades independientes. Por tanto, dos requisitos concurren en el concepto. De una parte, la existencia de vinculación entre las partes o ausencia de independencia o de voluntades contrapuestas. De otra, actuar en condiciones que difieren de las usuales de mercado, siendo éste el factor fundamental para encontrarnos ante un precio de transferencia, como ha señalado la Resolución del Tribunal Económico – Administrativo Central (TEAC) de 14 de junio de 1989. Por último, es necesario que esta desviación de las condiciones del mercado provoque una distorsión de las deudas tributarias de las entidades vinculadas y de los ingresos tributarios de los Estado donde residente las mencionadas entidades.” (LOUSA, Manuel Gutiérrez. El régimen fiscal de los precios de transferencia en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. In: ONDARZA, José A. Rodríguez (coord.) e PRIETO, Ángel Fernández (coord.). *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2003, p. 332.).

⁴⁴⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), Capítulo I, ítem 1.15. In: VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC Tax Law, 7th ed*, vol I. The Hague: International Tax Center Leiden e IBFD, 2007, p. 1000.

⁴⁴⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), Capítulo I, ítem 1.20. In: VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC Tax Law, 7th ed*, vol I. The Hague: International Tax Center Leiden e IBFD, 2007, p. 1002.

preços por ele praticados, ao parâmetro legal⁴⁵⁰; (iv) o Estado que deixou de tributar determinada renda proceda ao ajuste na base de cálculo do imposto, adequando-a, o mais próximo possível, à renda equivalente a operações praticadas por empresas independentes, em condições usuais de mercado; (v) seja permitido ao contribuinte iniciar um procedimento amigável (*mutual agreement procedure*⁴⁵¹), pretendendo obter o ajuste na base de cálculo do imposto devido ao outro Estado envolvido, evitando-se a dupla tributação desse rendimento.

Para a aplicação das regras de preços de transferência, de acordo com o “*arm’s length principle*” é necessário identificar os seguintes pressupostos⁴⁵²: (i) subjetivos: os sujeitos da operação devem ser duas empresas, uma residente e outra não-residente, residente em paraíso fiscal ou que ambas sejam vinculadas em relação de controle, dependência ou vínculo; (ii) objetivos: operação praticada em condições especiais, diferentes da prática usual do mercado, nas quais se verifique a divergência entre o preço praticado e o preço de mercado, cuja consequência seja a perda de receita fiscal.⁴⁵³

Antes da introdução das normas para controle de preços de transferência, pela Lei nº 9.430/96, a legislação brasileira já previa, de modo rudimentar, a possibilidade de considerar-se distribuição disfarçada de lucros as hipóteses em que uma pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo à pessoa ligada, ou adquire, de pessoa ligada, bem por valor notoriamente superior ao de mercado. Estas regras que evitam a distribuição disfarçada de lucros⁴⁵⁴ aplicam-se as transações entre duas empresas residentes no Brasil e ainda não tratavam

⁴⁵⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), Capítulo I, item 1.46. In: VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC Tax Law*, 7th ed, vol I. The Hague: International Tax Center Leiden e IBFD, 2007, p. 1006.

⁴⁵¹ Comentários da OCDE ao artigo 25, item 10.

⁴⁵² BALZANI, Francesca. Il Transfer Pricing. *Corso de Diritto Tributario Internazionale*. UCKMAR, Victor (coord.). Padova: CEDAM, 2002, p. 424-427.

⁴⁵³ TÔRRES, Heleno e UTUMI, Ana Claudia. O Controle Fiscal dos Preços de Transferência e os Meios de Prova Admitidos para Definição de Preços e Custos Médios. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) e ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. Dialética: 1999, p. 168. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 391.

⁴⁵⁴ Artigo 464 do RIR/99.

especificamente do lucro auferido no exterior, uma vez que são anteriores à introdução do princípio da universalidade.

3.5.1 Do art. 9 do Modelo OCDE e o Princípio Arm's Lenght

A tributação dos lucros, no modelo OCDE, rege-se pelo *arm's lenght principle*, ou seja, pelo princípio das entidades independentes. O princípio do *arm's lenght* é instrumento para a concretização da livre concorrência e da capacidade contributiva⁴⁵⁵, impondo que operações realizadas entre pessoas vinculadas que apresentem condições especiais e mais favoráveis, sejam tributadas como se tivessem sido praticadas por entidades independentes sujeitas as condições usuais do mercado.

O artigo 9 do modelo OCDE prescreve que nas operações praticadas por empresas associadas, nas quais tenham sido previstas condições diferentes das que seriam acordadas entre empresas independentes, o lucro que teria sido auferido por uma destas empresas (não fossem estas condições especiais) será acrescido na base de cálculo do imposto sobre a renda. Para tanto, exige-se que: (i) haja a participação direta ou indireta no capital, controle ou direção de uma empresa de um Estado contratante, por empresa de outro Estado contratante e; (ii) que hajam condições especiais – comerciais ou financeiras – na operação praticada entre ambas, condições que não sejam normais ou usuais de mercado nas operações praticadas por entidades independentes, que implique a transferência de lucros entre elas.

Verificadas as condições acima, é permitido ao Estado contratante adotar medidas para fins de correção do lucro da empresa residente em seu território, acrescentando-lhe as quantias que deixaram de ser tributadas em consequência de circunstâncias especiais decorrentes do vínculo entre as empresas, tributando a operação como se tivesse sido praticada por entidades independentes, ausentes de qualquer privilégio ou vantagem financeira ou comercial. Como elucida a OCDE,

⁴⁵⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributario Internacional - Planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: RT, 2001, p. 195.

tributa-se a renda que teria sido auferida se a operação tivesse sido praticada “nos termos comerciais de um mercado aberto normal”⁴⁵⁶.

Considerando-se que as Convenções do modelo da OCDE também objetivam evitar a elusão fiscal internacional, a norma do art. 9 destina-se, especialmente, a impedir os efeitos danosos de operações com intuito elusivo, que impliquem a remessa de lucros de um Estado para outro no qual a tributação é mais branda, ainda que a operação tenha sido realizada por intermédio de terceira pessoa interposta, numa relação triangular.⁴⁵⁷

Em conseqüência da correção da base de cálculo, o imposto será calculado pelo Estado de residência de uma das empresas associadas com a inclusão dos lucros que teriam sido auferidos por uma entidade independente em condições normais e usuais de mercado. Essa parte do lucro acrescida à base de cálculo sofrerá tributação imposta por ambos os Estados.

Ou seja, numa operação realizada entre empresa A (residente em A) e empresa B (residente em B), ambas associadas nos termos do art. 9 do modelo da OCDE estando presentes condições especiais de mercado que impliquem a transferência de lucros da empresa A para a empresa B, é permitido ao Estado A proceder ao ajuste no lucro tributável da empresa A, a fim de corrigir as vantagens comerciais e financeiras pactuadas. Será acrescido ao lucro da empresa A o valor da diferença correspondente ao lucro que teria sido auferido se a operação tivesse sido realizada entre pessoas independentes, nas condições usuais do mercado. Ora, havendo transferência de parte do lucro da empresa A à empresa B, o lucro tributável pelo Estado B será computado em valor superior ao que seria calculado em conformidade com o “*arm's length principle*”. E, a parcela de lucros indevidamente remetido da

⁴⁵⁶ Comentários da OCDE ao art. 9, parágrafo 1, item 2.

⁴⁵⁷ Relatório do Comitê dos Assuntos Fiscais intitulado “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, aprovado pelo Conselho da OCDE em 27 de Junho de 1995; Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, Paris, 1995 - e periodicamente atualizado.

empresa A empresa B por intermédio dessa operação estará sujeita à tributação tanto pelo Estado A quanto pelo Estado B.

Por isso, o parágrafo 2º do modelo OCDE determina que havendo o ajuste previsto no parágrafo 1º, o outro Estado (no exemplo acima, o Estado B) deverá proceder à correção da base de cálculo do imposto sobre a renda que lhe é devido, observando as regras veiculadas pelo modelo OCDE e, se for o caso, trocando informações com as autoridades fiscais do outro Estado envolvido. Esse segundo ajuste, só será efetuado havendo consenso entre os Estados envolvidos, obtido mediante a instauração de procedimento amigável entre os Estados contratantes, na forma do art. 15 do modelo OCDE⁴⁵⁸.

Como se depreende, o modelo OCDE autoriza a aplicação das normas internas de preços de transferência para controle das transações realizadas entre empresas de um mesmo grupo transnacional. Esse procedimento tem como objetivo restabelecer os preços que seriam cobrados em condições normais de mercado, corrigir eventuais artificialidades que poderia impactar (reduzindo ou aumentando) os lucros tributáveis nos Estados contratantes. Não obstante, para evitar a dupla tributação econômica do rendimento, o parágrafo 2º do art. 9 do modelo CDE propõe quando houver ajuste que venha a aumentar a base imponible de um dos Estados contratantes, o outro Estado também deverá corrigir sua base tributável, reduzindo-a para que o lucro não seja tributado nos dois Estados envolvidos.

Note-se que o Brasil não inclui essa disposição nas CITs em que é signatário. Portanto, em negócios realizados entre empresas do mesmo grupo empresaria, sendo uma residente no Brasil e outra – por exemplo – na Holanda (país com que há CIT em vigor), se as autoridades fiscais da Holanda aplicarem as regras de preços de transferência e ajustarem os lucros tributáveis da empresa lá residente, incluindo lucros que teriam sido auferidos no Brasil, tais lucros sofrerão dupla tributação econômica, no Brasil e na Holanda, não obstante a existência de tratado e as

⁴⁵⁸ Sobre a importância de que seja ajustada também a base imponible do outro Estado envolvido veja: Transfer pricing, corresponding adjustments and the mutual agreement procedure (adopted by the Council on 24 November 1982).

claras recomendações da OCDE quando aos efeitos nocivos desta dupla imposição. A dupla tributação econômica do rendimento pode ser neutralizada pela concessão de crédito, com base no art. 23 da CIT, ou em normas domésticas dos Estados.

Embora o princípio *arm's lenght* esteja introduzido por normas válidas presentes em nosso ordenamento jurídico – notadamente o art. 9 das CITs – há controvérsias⁴⁵⁹ sobre a compatibilidade da legislação interna sobre preços de transferência esse princípio, notadamente em razão das margens de lucro fixas estabelecidas pela Lei nº 9.430/96.

Importante notar que o art. 9 da CIT e as recomendações da OCDE permitem apenas o ajuste dos preços praticados; não autorizam a desconsideração e requalificação de formas e tipos negociais adotados pelas partes. Nos Comentários da OCDE a possibilidade de desconsideração da estrutura utilizada pelo contribuinte é mencionada exclusivamente para impedir o uso de “*base companies*”⁴⁶⁰ e “*conduit companies*”⁴⁶¹, quando comprovada a artificialidade e incompatibilidade destas empresas na estrutura negocial.

Neste ponto, lembramos que há negócios realizados por formas pouco usuais, mas admitidos pelo direito e que as normas brasileiras de preços de transferência não permitem a desconsideração das formas, mas apenas o ajuste dos preços praticados. Apenas se houver *evasão fiscal*, por intermédio de *fraude ou simulação*, as autoridades fiscais poderiam desconsiderar e requalificar os tipos e formas dos negócios dos contribuintes e, para tanto, deve ser observada a causa jurídica e a coerência negocial.

⁴⁵⁹ Elen Orsini entende que a legislação brasileira estaria em consonância com o princípio *arm's lenght*. (ORSINI, Elen Peixoto. O princípio “Arm’s Lenght” e a Legislação Interna Brasileira. In: SCHOUERI, Luis Eduardo Schoueri (coord.) e ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. Dialética: 1999, p. 142). Para Luis Eduardo Schoueri, a legislação brasileira teria se afastado do princípio *arm's lenght*. (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de Transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 300-3003.).

⁴⁶⁰ Base company é uma sociedade utilizada para acumulação de rendimentos, em geral residente em país de tributação favorecida. (TÓRRES, Heleno Taveira . *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.116.).

⁴⁶¹ Double taxation conventions and the use of conduit companies.

3.5.2 Do art. 9 do Modelo OCDE e a Legislação Interna sobre Preços de Transferência

As normas de preço de transferência, introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 9.430/96, são as *únicas presunções e ficções previstas em lei* que permitem a alteração do efetivo preço da transação praticada pelas partes. A Lei nº 9.430/96 prescreve: (i) impede a dedutibilidade de custos, despesas e encargos que excederem o preço parâmetro, obtido pela aplicação de um dos métodos previstos em lei⁴⁶² nas operações de importação e; (ii) exige o reconhecimento de uma receita mínima correspondente ao preço parâmetro calculado por um dos métodos previstos em lei⁴⁶³, nas operações de exportação.

De acordo com o modelo da OCDE as regras de preços de transferência são aplicáveis exclusivamente quando a) uma empresa de um Estado Contratante participa direta ou indiretamente na administração, controle ou capital de uma empresa do outro Estado contratante ou; b) as mesmas pessoas participam direta ou indiretamente na administração, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado contratante.

No entanto, nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430/96, o conceito de pessoa vinculada, para fins de aplicação das normas brasileiras de preços de transferência, é deveras mais abrangente do que o conceito de empresas associadas estabelecido pelo modelo da OCDE e adotado nos tratados em que o Brasil é signatário⁴⁶⁴. Confira-se:

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 e 19, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

⁴⁶² Lei nº 9.430/96, artigo 18.

⁴⁶³ Lei nº 9.430/96, artigo 19.

⁴⁶⁴ BRIGAGÃO, Gustavo; LYRA, Bruno. Transfer pricing - regras brasileiras frente aos tratados internacionais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 433-458.

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora, ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243. da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243. da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243. da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento.

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

A lei brasileira abrange empresas que não têm vínculo societário, mas realizam negócios com representantes exclusivos, ou com empresas associadas na forma de condomínio ou consórcio, ou com empresas controladas ou administradas por parentes e etc. No entanto, o conceito de empresas associadas, previsto pelo modelo da OCDE é exaustivo e não permite o reenvio à legislação interna dos Estados contratantes.

Por conseguinte, os incisos VI, VII, VIII e IX do art. 23 da Lei nº 9.430/96 podem gerar conflitos quando aplicados a empresas residentes em Estados com os quais o Brasil firmou tratado para evitar a dupla tributação de acordo com o

modelo OCDE⁴⁶⁵. De acordo com o art. 98 do CTN, prevalecerá o conceito de “empresas associadas” prescrito no art. 9 da CIT, de modo que as normas de controle de preços de transferência não poderão ser estendidas a todas as pessoas vinculadas arroladas no art. 23 da Lei nº 9.430/96 e nem poderão ser aplicadas quando não houver uma ‘vantagem anormal’.

Alberto Xavier elucida também que em relação aos residentes em países de tributação favorecida, ou em países que oponham sigilo societário, com os quais o Brasil tenha firmado tratado para evitar a dupla tributação, eventuais distorções de preços praticados só poderá ser corrigida em consonância com as normas veiculadas pela respectiva Convenção⁴⁶⁶, respeitando-se o âmbito subjetivo e objetivo para aplicação do regime de preços de transferência de acordo com o art. 9 da OCDE.

A legislação brasileira estabelece três métodos para apuração do preço parâmetro em operações de importação, e outros três métodos para o cálculo desse preço em operações de exportação, cuja análise não será efetuada no presente estudo. Os métodos para a apuração dos preços de transferência estabelecidos pela legislação brasileira – isoladamente considerados – são questionáveis, e vêm sendo criticados por inúmeros juristas, dentre outras razões por estabelecerem ficções e presunções absolutas⁴⁶⁷, incompatíveis com o sistema jurídico brasileiro.

⁴⁶⁵ “(...) Também neste ponto, nas relações com Estados signatários de tratado, prevalecerão as disposições convencionais em relação a todos os casos de “vinculação” definidos pela Lei nº 9.430/96 e que ultrapassam o círculo das relações de “interdependência”.” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 397).

⁴⁶⁶ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 397.

⁴⁶⁷ A esse respeito: GONÇALVES, Jose Arthur Lima. Certos Aspectos da Disciplina dos Preços de Transferência em face do Ordenamento Constitucional Brasileiro. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) e ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. Dialética: 1999, p. 219. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Preços de Transferência – o Método do Custo mais Lucro – o Conceito de Custo – o Método do Custo mais Lucro e as Industrias de Alta Tecnologia – como conciliar Dispendios Intensivo, em Pesquisas e Desenvolvimento, com esse Método. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) e ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. Dialética: 1999, p. 295. CARVALHO, Fabio Junqueira e MURGEL, Maria Inês. Preços de Transferência – Presunção de Evasão Fiscal e Inexistência de Indicação do Método para Determinação dos Preços. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) e ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. Dialética: 1999, p. 145.

Contra: ORSINI, Elen Peixoto. O princípio “Arm’s Length” e a Legislação Interna Brasileira. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) e ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. Dialética: 1999, p. 119. LOBO TORRES, Ricardo. O princípio Arm’s Length, os Preços de Transferência e a Teoria da Interpretação do Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48, 132.

As margens de lucro fixas previstas na legislação brasileira, independentemente das particularidades da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte poderá implicar distorções na aplicação do “*arm’s lenght principle*”⁴⁶⁸. Lembramos que, havendo CIT entre os Estados envolvidos, o preço das mercadorias, bens ou serviços deve ser calculado respeitando-se o princípio *arm’s lenght*. Nesta hipótese, o contribuinte prejudicado poderá questionar os ajustes decorrentes da aplicação da Lei nº 9.430/96, comprovando que o preço parâmetro obtido não corresponde ao preço que seria praticado entre empresas independentes, uma vez que a margem de lucro não é compatível com as praticas daquele segmento econômico⁴⁶⁹.

Na hipótese de conflito entre a Lei nº 9.430/96 e o art. 9 dos CITs, prevalece a norma internacional, como exige o art. 98 do CTN. Por isso havendo CIT entre os Estados envolvidos, é imperativa a obediência ao princípio *arm’s lenght* e as regras internas para controle de preços de transferência devem ser aplicadas apenas para transações entre empresas associadas referidas no art. 9 do modelo OCDE (pressuposto subjetivo) e; quando verificadas condições especiais – comerciais ou financeiras – na operação praticada entre ambas, condições que não sejam normais ou usuais de mercado nas operações praticadas por entidades independentes, que implique a transferência de lucros entre as empresas (pressuposto objetivo).

3.5.3 Das Regras de Preços de Transferência *vis a vis* a Transparência Fiscal Internacional

Tanto as regras de controle de preços de transferência quanto o regime de transparência fiscal internacional são normas válidas, vigentes, eficazes no sistema jurídico brasileiro. Sem embargo, há que se analisar detidamente a possibilidade de aplicação em conjunto desses conjuntos de normas e o impacto nas operações internacionais.

⁴⁶⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

⁴⁶⁹ Lembramos que a Lei nº 9.430/96 também prevê a possibilidade de solicitar a adequação das margens de lucro ao Ministério da Fazenda.

Luis Eduardo Schoueri⁴⁷⁰, por exemplo, sustenta que haveria conflito entre as normas de controle de preços de transferência e o regime de transparência fiscal internacional. Afirma que haveria incompatibilidade na aplicação de ambas as normas, por entender que resultaria eventual dupla tributação econômica do mesmo rendimento. Parece-nos, todavia, que a questão merece um exame mais detido.

As regras de controle de preço de transferência e as normas de transparência fiscal internacional têm escopo, extensão e objetivos distintos. Não há conflito ou incompatibilidade entre elas. Observamos, nesta oportunidade, que de acordo com os Comentários da OCDE, ambas as normas anti-elusivas específicas são admitidas e compatíveis com as CITs.

O regime de transparência fiscal se aplica exclusivamente à empresas que possuem um vínculo societário – controladas ou coligadas – residentes no exterior, cujo resultado (lucro) é imediatamente reconhecido no Brasil por uma presunção absoluta. Reputa-se transparente a sociedade controlada ou coligada no exterior e seu resultado é adicionado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como se estivesse sido obtido diretamente pela empresa residente no Brasil. Pretende-se que evitar que os lucros sejam concentrados artificialmente fora do Brasil.

As regras de preços de transferência se aplicam não só entre empresas com vínculo societário, mas também entre empresas que possuem vínculo econômico⁴⁷¹; realizam negócios com outras residentes em países de tributação favorecida ou com sigilo societário. O objetivo é controlar os preços de importação e exportação praticados entre estas empresas, garantindo-se que esse seja o mais próximo possível dos preços que seriam praticados por pessoas jurídicas independentes em condições semelhantes, no mercado aberto. Essa adequação dos

⁴⁷⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. Preços de Transferência no direito tributario brasileiro. São Paulo: Dialética, 2006, p 116-117; SCHOUERI, Luís Eduardo. Aplicação concomitante da legislação de preços de transferência e da tributação do lucro em bases mundiais. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 239-254.

⁴⁷¹ Representantes exclusivos, ou com empresas associadas na forma de condomínio ou consorcio, ou com empresas controladas ou administradas por parentes e etc.

preços implica ajustes na base impositiva (lucro tributável) no Brasil, contudo, não implica reconhecimento imediato dos lucros auferidos no exterior.

Como se depreende, são normas com âmbito de aplicação material e subjetivo diferentes, propósitos diferentes, consequências diferentes e, portanto, não há conflito entre as regras de controle de preços de transferência e o regime de transparência fiscal internacional. Ambas são normas válidas, vigentes e eficazes e devem ser aplicadas quando verificados os respectivos fatos jurídicos.

A possibilidade de que haja dupla tributação econômica do rendimento não é suficiente para afastar a aplicação de normas válidas, vigentes e eficazes. A dupla tributação econômica, embora nociva, é lícita e decorre da soberania fiscal dos Estados. Além disso, eventual dupla tributação econômica não é uma consequência necessária da aplicação das regras de preços de transferência e do regime de transparência fiscal.

Ao contrário, se houver CIT entre o Brasil e o Estado de residência da controlada/controladora ou coligada pode ser reduzida potencial dupla tributação econômica. O art. 9 do modelo OCDE permite a aplicação de regras para controle de preços de transferência quando verificar que, em operações entre empresas vinculadas, foram previstas condições diferentes das que seriam acordadas entre empresas independentes e, como consequência, o lucro que teria sido auferido por uma destas empresas (não fossem estas condições especiais) será acrescido na base de cálculo do imposto sobre a renda. E, embora o Brasil tenha vetado o parágrafo 2º do art. 9, a maioria dos países membros da OCDE admite o ajuste da sua base tributável, quando o outro Estado aplica suas regras de controle de preços de transferência. Há, também, a possibilidade de concessão de crédito de imposto, nos termos do art. 23 do modelo da OCDE⁴⁷².

⁴⁷² “1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:
a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;

Na hipótese em que há CIT entre os Estados de residência das empresas envolvidas, como já mencionamos, é obrigatório que seja seguido o princípio *at arm's lenght*. Desta forma, justifica-se que seja feito o ajuste dos preços nas duas empresas, naquela residente no Brasil e na sua controlada ou coligada residente no exterior; de forma que, sendo aplicado o regime de transparência fiscal internacional, o resultado que será reconhecido pela empresa brasileira já refletirá os ajustes dos preços de transferência e não implicará dupla tributação econômica do rendimento. Havendo CIT entre os Estados envolvidos, nem sempre há espaço para a aplicação das regras de transparência fiscal internacional⁴⁷³ e; ainda que seja autorizado o reconhecimento dos lucros auferidos no exterior, como se fossem obtidos diretamente pela empresa residente no Brasil, eventual rendimento que comprovadamente tenha sofrido tributação no exterior poderá gerar um crédito fiscal, compensável no Brasil.

De acordo com o art. 23 do modelo da OCDE, quando um residente de um Estado contratante recebe rendimento que de acordo com as provisões da CIT seria tributável no outro Estado contratante, o primeiro Estado deverá permitir a dedução de um crédito. No Brasil, esse crédito é calculado pelo método da imputação ordinária, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/95 e do art. 15 da Lei nº 9.430/96.

Temos, então, que as regras de controle de preços de transferência e o regime de transparência fiscal internacional não são compatíveis e não implicam dupla tributação econômica do rendimento, quando houver CIT entre os Estados envolvidos. No entanto, tanto a Lei nº 9.430/96, quanto o regime de transparência fiscal internacional devem respeitar os limites delineados pelas CITs, na medida em que as normas internacionais prevalecem sobre as normas anti-elusivas internas.

b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.”

⁴⁷³ A transparência fiscal é proibida pelos CIT celebradas pelo Brasil com a Dinamarca, Republica Tcheca e Eslovaca e Noruega. Interpretada de acordo com os princípios que pautam nosso sistema jurídico, requer a presença de indícios que demonstrem elusão fiscal, tais como a presença de controle, a ausência de distribuição de lucros, a controlada ser residente em país de tributação favorecida.

3.6 DA APLICAÇÃO DE NORMAS ANTI-ELUSIVAS COM EFEITOS INTERNACIONAIS NO BRASIL

Até meados de 2003 o Conselho de Contribuintes admitia a legitimidade de planejamentos tributários, desde que fossem amparados por atos lícitos, na forma determinada pelo direito, sem uma análise mais detida do conteúdo e da motivação dos contribuintes para a prática de negócios pouco usuais. Em 1995, a Câmara Superior de Recursos Fiscais⁴⁷⁴ proferiu decisões que julgavam legítimos planejamentos, desde que respeitados os limites da lei, reconhecendo que os contribuintes tinham total liberdade para organizar seus negócios para obter economia fiscal. Esse entendimento prevaleceu no Conselho de Contribuintes⁴⁷⁵ durante os anos seguintes, cujas decisões enfatizaram a diferença entre evasão e elisão fiscal e adotaram conceitos estritos para definir simulação e fraude⁴⁷⁶. A desconsideração dos atos dos contribuintes era admitida exclusivamente quando houvesse provas contundentes de evasão fiscal, como (i) a falsificação de documentos; (ii) omissão dolosa de informações; (iii) declaração

⁴⁷⁴ “IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de “evasão ilícita””(Ac. CSRF/01 – 01.874/94)

⁴⁷⁵ “(...)IRPJ – INCORPORAÇÃO ATÍPICA – A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto.” (Ac. 101-94.127, 28/02/2003)

⁴⁷⁶ “IRPJ- CSLL- SIMULAÇÃO – OPERAÇÕES DE SWAP- Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação.” (Ac. 101-93.616, 20/09/2001).

“DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN).

SIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador, efetivamente, realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submetem-se a sua disciplina jurídica.” (Acórdão 101-94340, 09/09/2003)

de informações incorretas com intenção de retardar, afastar ou modificar os elementos da obrigação tributária.

A partir de 2003 o Conselho de Contribuintes passou a adotar uma posição menos formalista. Passou a considerar o conteúdo dos negócios e examinar a causa jurídica e sua coerência com as formas ou tipos do direito privado⁴⁷⁷. Reconheceu-se a possibilidade de desconsideração de negócios praticados sem a causa jurídica, ou com causas conflitantes⁴⁷⁸ ou incompatíveis com os tipos e formas

⁴⁷⁷ “SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal.” (Acórdão 101-95.537, 19/09/2005)

“DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas “no papel” e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas. DECORRÊNCIA. A decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ) aplica-se, por decorrência, à exigência de CSSL” (Acórdão nº 101-94986, 19/05/2005)

⁴⁷⁸ “Em outros termos, defende-se que, se o exercício do direito de autoorganização não corresponder ao desenvolvimento da empresa, ao seu aperfeiçoamento, à necessidade de capital de giro, à reorganização societária para uma gestão economicamente mais eficiente, o direito estará sendo destinado a finalidades que descumprem a formulação de uma função social mais efetiva. Não se sustenta que a empresa tenha que optar pelo caminho mais oneroso, e sim, que a organização não procure fazer da liberdade um meio exclusivo de provocar prejuízos ao Fisco.” (Trecho do voto do Acórdão nº 202-15.861, 29/04/2004)

“DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO – Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação. SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é.(...)” (Acórdão nº 101-94.771, 11/11/2004)

adotados. Não obstante, foram devidamente mantidos os atos e transações devidamente justificados por uma causa jurídica⁴⁷⁹, coerente com os tipos e a estrutura escolhida, mesmo que pouco usual. Embora as decisões aqui citadas não deixem expreso, a *causa* foi o critério jurídico determinante para distinguir planejamentos tributários legítimos (elisão) e atos elusivos que podem ser desconsiderados pelo fisco.

No exame de normas anti-elusivas específicas, o Conselho de Contribuintes manifestou seu entendimento de que não haveria conflito entre as regras de controle de preços de transferência previstas na Lei nº 9.430/96 e o art. 9 das CITs; impondo a aplicação de um dos métodos de cálculo do preço parâmetro previsto na lei interna.

Com relação ao regime de transparência fiscal ainda não há uma opinião dominante. Em que pese a decisão citada no item 3.4.3⁴⁸⁰, que julgou a transparência fiscal internacional contrária ao tratamento tributário prescrito pela CIT Brasil/Espanha⁴⁸¹, em outro caso que envolve o mesmo contribuinte em diferente período, o Conselho de Contribuintes julgou válida a presunção absoluta de distribuição de dividendos prescrita pela Medida Provisória nº 2.158-35/01. Competirá ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais dar a última palavra, uniformizando o entendimento sobre a questão.

⁴⁷⁹ “SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.” (Acórdão nº 103-23.357, 23/01/2008)

“IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entres ambas praticadas.” (Acórdão CSRF nº01.05.413, 20/03/2006)

⁴⁸⁰ Processo Administrativo n. 16327.002001/2005-69, Relator Conselheiro Caio Marcos Cândido, j. 17.10.2007.

⁴⁸¹ Processo nº 16327.000530/2005-28, j. 17.12.2008.

3.7 CONCLUSÕES SOBRE AS NORMAS ANTI-ELUSIVAS ESPECÍFICAS VEICULADAS PELAS LEIS BRASILEIRAS

No ordenamento pátrio pautado pela legalidade, tipicidade, capacidade contributiva, normas anti-elusivas específicas, com suas ficções e presunções absolutas, devem ser aplicadas excepcionalmente. O exame da causa jurídica – com a análise do propósito econômico – e da coerência negocial deve estar presente também na aplicação de normas anti-elusivas específicas, como o regime de tributação das operações realizadas com residentes em país de tributação favorecida, as normas de controle de preços de transferência e a transparência fiscal internacional.

O uso de países de tributação favorecida é legal e legítimo sempre que o contribuinte (i) obedece ao regime especial de tributação, com o controle de preços de transferência e as alíquotas mais elevadas para retenção de imposto de renda na fonte; (ii) realiza negócios jurídicos com *causa* e (iii) utiliza estruturas que denotam a coerência entre a forma, o conteúdo e a mencionada causa jurídica.

A interposição de pessoas – em substituição ou como intermediários - em um negócio jurídico é admitida pelo Código Civil. Para identificar se essa interposição é real ou fictícia, o intérprete deverá examinar a causa jurídica, analisando o propósito econômico que as partes pretendem alcançar.

As normas anti-elusivas específicas veiculadas pelas leis brasileiras devem ter seu escopo limitado, quando é aplicável uma CIT, nos termos do art. 98 do CTN. Leis domésticas somente podem afastar o tratamento dado na CIT e atribuir outros efeitos aos negócios dos particulares se, os benefícios da CIT obtidos por atos ilícitos, mediante *fraude* ou *simulação*, pois a evasão fiscal é contrária ao propósito das CITs e ao princípio da boa-fé consagrado pela Convenção de Viena. Ora, negócios jurídicos praticados com a finalidade de *treaty shopping*, mediante ato fraudulento ou simulação, não podem gerar os efeitos próprios por força dos arts. 166 e 167 do Código Civil e do art. 149 do CTN. Assim, devido à desconsideração do negócio simulado ou fraudulento, os benefícios da CIT obtidos por *treaty shopping* deixarão de

ser aplicáveis, uma vez que as verdadeiras partes não são pessoas abrangidas pelo escopo do tratado (art. 1 do Modelo OCDE).

Para combater a interposição artificial de pessoas exclusivamente para obter os benefícios de uma CIT a OCDE sugere normas anti-elusivas gerais e específicas que serão comentadas no capítulo seguinte.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 não identifica critérios que reflitam o propósito anti-elusivo, nem garante a isonomia. Conseqüentemente, a adoção do regime de transparência fiscal internacional – nos termos da Medida Provisória nº 2.158-35/01 – é incompatível com interpretação sistemática do art. 7º, §1º, do art. 10, § 1º e do art. 10, § 5º do modelo da OCDE; quando não houver evidências de artificialidade, uso abusivo da controlada e concentração de riquezas fora do alcance do Fisco brasileiro.

A imposição do regime de transparência fiscal (previsto na Medida Provisória nº 2.158-35) deve ser analisada caso a caso, de acordo com as disposições dos arts. 7, 10 e outros da respectiva CIT, limitando-se sua aplicação a hipóteses em que há indícios de condutas elusivas, que denotem o uso abusivo de *base-companies* para concentração de riquezas em países de tributação favorecida, com o conseqüente diferimento da tributação no Brasil. Ausentes tais indícios de elusão, prevalece o tratamento da CIT que impede a aplicação da transparência fiscal na forma prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

As regras de controle de preços de transferência da Lei nº 9.430/96 devem ser aplicadas exclusivamente às empresas associadas e de acordo com o padrão *at arm's length* na forma do art. 9 da CIT, respeitados os limites objetivo (vínculo societário direto ou indireto) e subjetivo (presença de vantagem anormal). O tratamento tributário conferido pela CIT, as formas e os tipos dos negócios praticados pelos contribuintes somente podem ser desconsiderados quando houver provas contundentes de evasão fiscal, com a prática de atos ilícitos de simulação e fraude.

4. AS NORMAS ANTI-ELUSIVAS VEICULADAS PELOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Quando foram elaborados os primeiros modelos de CITs, pela Organização das Nações Unidas (em 1928) e pela OCDE (em 1963) a principal preocupação era incentivar a atividade econômica, o comércio internacional de bens e serviços e evitar a pluritributação econômica dos rendimentos. Naquela época ainda não constava do preâmbulo nem dos comentários o objetivo de impedir a evasão ou elusão fiscal⁴⁸². A questão do uso impróprio dos tratados surgiu de modo implícito no modelo e nos Comentários da OCDE de 1977⁴⁸³. Na década de 80, com o significativo aumento dos negócios internacionais, os métodos de evasão fiscal se tornaram mais sofisticados, por isso, atualmente o modelo adotado sugere que seja incluído no próprio título da CIT o objetivo de prevenir a evasão fiscal. Em 1986 o Comitê Fiscal da OCDE passou a adotar nos comentários as medidas anti-elusivas e sugestões que originadas dos relatórios que tratam de abusos como o uso de companhias base (*base companies*⁴⁸⁴) geralmente localizadas em países de tributação favorecida ou a interposição de pessoas (*conduit companies*). Assim, partir de julho de 1992, com a revisão do modelo e dos Comentários da OCDE, tornou-se claro que as CITs devem ser utilizadas também para o combate da evasão fiscal e; atualmente, como refletem os Comentários da OCDE⁴⁸⁵ o propósito das CITs é evitar a dupla tributação, a evasão e a elusão fiscal e a discriminação injustificada.

⁴⁸² Tax evasion and tax avoidance, sendo que o último termo vertemos para o português como elusão, pois distinguimos atos lícitos de elisão da elusão fiscal, que consiste em negócios despidos de causa jurídica, como já tratado no capítulo 2 do presente estudo.

⁴⁸³ PANAYI, Christiana Hji. *Double taxation, tax treaties, treaty shopping and the european community*. Amsterdam: Kluwer law, 2007. p. 43.

⁴⁸⁴ “Such companies, which are predominantly situated in low tax countries, are used for the purposes of sheltering income there and thus reducing taxes in the home country of the taxpayer.” (OECD - *Double taxation conventions and the use of base companies*).

⁴⁸⁵ Com as alterações de 2003, os Comentários da OCDE esclarecem que: “16. In both the 1963 Draft Convention and the 1977 Model Convention, the title of the Model Convention included a reference to the

Para alcançar esses objetivos a OCDE recomenda aos Estados que adotem medidas anti-elusivas domésticas e incluiu no modelo regras anti-elusivas gerais e específicas⁴⁸⁶. Dentre elas a cláusula de troca de informações (art. 26), assistência mútua para cobrança de impostos (art. 27) exercem papel relevante para permitir que os Estados contratantes apliquem suas respectivas legislações domésticas de modo eficaz⁴⁸⁷, impedindo a elusão fiscal e o uso abusivo dos tratados (*treaty shopping*⁴⁸⁸).

Os Comentários da OCDE ao art. 1 do modelo sugerem a inclusão das seguintes cláusulas anti-elusivas: (i) introdução do conceito de beneficiário efetivo, especialmente para a aplicação da CIT aos dividendos, juros e royalties; (ii) tratamento específico para pessoas jurídicas constituídas por artistas (“*artiste-companies*”); (iii) cláusula de exclusão, impedindo a aplicação do tratamento previsto na CIT para transações que têm como propósito principal obter tais benefícios; (iv) exclusão de pessoas ou rendimentos que sejam beneficiados por regimes tributários preferenciais; (v) mecanismos para combater a interposição artificial de pessoas “*conduit companies*”; (vi) cláusula que restringe a aplicação do tratado a rendimentos transferidos ou capital repatriado que tenham sido tributado no outro Estado

elimination of double taxation. In recognition of the fact that the Model Convention does not deal exclusively with the elimination of double taxation but also addresses other issues, such as the prevention of tax evasion and non-discrimination, it was subsequently decided to use a shorter title which did not include this reference. This change has been made both on the cover page of this publication and in the Model Convention itself. However, it is understood that the practice of many Member countries is still to include in the title a reference to either the elimination of double taxation or to both the elimination of double taxation and the prevention of fiscal evasion.”

⁴⁸⁶ “Possibilities for international tax avoidance may be opened up by certain features of domestic tax laws. Double taxation conventions — the positive aspects of which are recognised — may, as a side effect, increase these possibilities. The same tax effects may, under certain circumstances, be the result of features in domestic laws, while, under other circumstances, they will result from tax treaties. Similarly, counteracting measures may be taken either under domestic law or under a tax treaty.” (*Double taxation conventions and the use of base companies*).

⁴⁸⁷ Este propósito do art. 26 do modelo OCDE ficou ainda mais evidente nas alterações de 2005 aos Comentários da OCDE.

⁴⁸⁸ Para mais informações sobre *treaty shopping*”: PISTONE, Pasquale. *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*. “in” Corso de Diritto Tributário Internazionale. coord. VICTOR UCKMAR, Cedam : Padova, 1999, p. 492-498, and TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional : Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. S. Paulo : Revista dos Tribunais, 2001, p. 321-337.

contratante, impedindo a dupla não-tributação⁴⁸⁹. Tendo em vista a complexidade das operações internacionais, bem como a sutil distinção entre elusão e elisão fiscal; para que não seja afastada a aplicação da CIT quando os contribuintes realizam operações válidas, legítimas e coerentes na causa jurídica e na forma adotada, a OCDE introduziu cláusulas *safe harbour* que restringem a aplicação das normas anti-elusivas para hipóteses em que os contribuintes fazem uso abusivo dos tratados, para obter benefícios não pactuados pelos Estados-contratantes. São sugeridas como *safe harbour* cláusulas que asseguram o tratamento estabelecido nas CITs quando: os contribuintes agem de boa-fé e não pretendem apenas se beneficiar do tratamento previsto no tratado (a); o contribuinte exerce atividades econômicas substanciais no Estado-contratante (b); quando a economia fiscal decorrente da aplicação do tratado é inferior ao ônus que o contribuinte estará sujeito em seu país de residência (c); as pessoas envolvidas são companhias de capital aberto, com ações negociadas em bolsa (d) ou outra cláusula alternativa para evitar que as normas anti-elusivas previstas na CIT venham a atingir negócios legítimos em conteúdo e forma.

Luc de Broe⁴⁹⁰ alerta que inúmeros juristas estrangeiros manifestam a preferência pela adoção de medidas anti-abuso específicas no texto das CITs, ao invés da aplicação de normas anti-elusivas gerais ou domésticas. A maior vantagem das normas anti-elusivas específicas veiculadas pelas CITs é conferir uniformidade e segurança jurídica às partes, com regras de escopo limitado, que descrevem situações fáticas específicas, com a concordância de ambos os Estados.

Como mencionamos, o Brasil é signatário de 34 CITs, sendo que 28 estão atualmente em vigor, 4 aguardam ratificação⁴⁹¹. Com exceção das CITs entre Áustria, Bélgica, Canadá, Japão e Luxemburgo; as demais incluem no texto o propósito de evitar a dupla tributação e a evasão fiscal. A maioria as CITs possui regras anti-elusão específicas e poucas prevêm normas gerais anti-elusivas. As

⁴⁸⁹ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. Dupla não-tributação: entre o poder de tributar e as convenções internacionais em matéria fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). Direito tributário internacional aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 241-270.

⁴⁹⁰ BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. v. 14. p. 397.

⁴⁹¹ Peru, Rússia, Trinidad & Tobago e Venezuela.

cláusulas anti-elusão mais comuns nas CITs celebradas pelo Brasil são: (i) o conceito de beneficiário efetivo, para aplicação da CIT aos dividendos, juros e royalties; (ii) a limitação do tratamento dos juros e royalties quando há vínculo especial entre as partes; (iii) a cláusula para limitação da aplicação da CIT para as pessoas jurídicas constituídas por artistas (*artiste-companies*); (iv) a exclusão do regime da CIT para transações realizadas com o principal objetivo obter os benefícios nela previstos; (v) a exclusão de rendimentos ou pessoas beneficiadas por regimes tributários preferenciais e; (vi) disposições para combater a interposição artificial de pessoas.

Lembramos que a aplicação dos tratados restringe-se as pessoas⁴⁹² (art. 1), impostos (art. 2) e rendimentos (art. 6 a 22) especificados em suas provisões. O objeto e o propósito das CITs - impedir a evasão e evitar a elusão fiscal - e o princípio da boa-fé devem ser considerado pelo interprete na aplicação de todas suas disposições, como determinam os arts. 18, 26, 27 e 31 da Convenção de Viena.

O tratamento previsto na CIT não pode ser afastado, salvo se houver provas contundentes que demonstrem o propósito elusivo do contribuinte. Suposições ou presunções absolutas não são suficientes para impedir a aplicação das CITs às pessoas, impostos e rendimentos ali tratados. Concordamos, nesse particular, com a opinião de Luc de Broe⁴⁹³, que alerta que as autoridades fiscais não podem argumentar que determinada transação é abusiva porque o objetivo dos tratados é impedir a elusão fiscal; pois este argumento é paradoxal quando não acompanhado de provas concretas da artificialidade das operações.

As normas anti-elusivas gerais e específicas domésticas não são suficientes afastar o tratamento fiscal específico previsto em normas internacionais; na medida em que o art. 98 do CTN e o princípio do *pacta sunt servanda* impedem que sejam negados os benefícios do tratado pelas leis domésticas (*treaty override*). Por isso, deve ser garantido o tratamento convencionado aos negócios internacionais

⁴⁹² Salvo expressa menção, nos referimos sempre ao modelo da OCDE e não às convenções específicas, cujos artigos podem ter numeração distinta.

⁴⁹³ BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 330-337.

amparados por uma CIT; exceto se esse tratamento foi obtido pela interposição de pessoas (*treaty shopping*) praticada com *simulação* ou *fraude*. A evasão praticada por ato ilícito é contrária ao objetivo das CITs e ao princípio da boa-fé, que devem ser observados na interpretação de suas normas como determina a Convenção de Viena. Desconsiderada a interposição de pessoas eivada de fraude ou simulação, nos termos dos arts. 166 e 167 do Código Civil e do art. 149 do CTN, os benefícios da CIT obtidos por *treaty shopping* deixam de ser aplicados, pois as verdadeiras partes não estão incluídas no escopo da CIT.

4.2 NORMAS INTERNACIONAIS VEICULADAS NAS CITs QUE PERMITEM A APLICAÇÃO DE NORMAS ANTI-ELUSIVAS DOMÉSTICAS

Como regra, as normas anti-elusivas domésticas – gerais ou específicas – não podem anular nem restringir o tratamento tributário previsto na CIT. No entanto, a CIT Brasil/México, em seu art. 28, § 4º, permite a aplicação de normas anti-elusivas *gerais* e *específicas* veiculadas pelas leis internas de ambos os Estados-contratantes, *verbis*:

“4. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa ao combate da evasão e elisão fiscal ou abuso da Convenção, inclusive as aplicáveis aos créditos respaldados.”

A aplicação das normas anti-elusivas domésticas deve atender às condições legais previstas no sistema jurídico interno; ou seja, no Brasil, deve ser examinada a *causa jurídica* e a coerência da estrutura negocial.

A CIT Brasil/México autoriza, outrossim, a aplicação de regras de subcapitalização e o regime de transparência fiscal:

“3. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa a capitalização insuficiente ou para combater o *diferimento*, incluída a

legislação de sociedades *controladas* estrangeiras (legislação CFC) ou outra legislação similar.”⁴⁹⁴

A redação adotada na CIT Brasil/México é atípica e não consta em nenhuma outra CIT em que o Brasil é signatário. Observe-se que o regime de transparência fiscal permitido pelo art. 28, §3º está adstrito à finalidade de combater o *diferimento* com o uso de *controladas* estrangeiras. Esses são os limites que devem ser observados para a aplicação do regime de transparência fiscal previsto na Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Em outras CITs, para que não haja controvérsia quanto à possibilidade de aplicação do regime de transparência fiscal e das normas de subcapitalização, foram incluídas disposições que deixam claro que estas medidas não implicam infringência ao princípio da não-discriminação, preconizado pelo art. 24 do modelo OCDE⁴⁹⁵.

⁴⁹⁴ Grifos nossos.

⁴⁹⁵ A redação do art. 24 no modelo da OCDE é: “1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.

3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.

4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.

5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.”

Exemplo disso é o item 6, ‘f’ do protocolo da CIT entre Brasil e a África do Sul, que dispõe: “f) Fica entendido que as disposições do Art. 24 não impedem um Estado Contratante de aplicar as disposições de sua legislação interna a respeito das sociedades controladas no exterior ou da subcapitalização.”

O Brasil não impõe normas de subcapitalização, nem controla o endividamento de empresas, no entanto, prescreve o regime de transparência fiscal para tributação dos lucros das controladas e coligadas localizadas no exterior. Disposições semelhantes estão contidas nas CITs celebradas com Chile⁴⁹⁶, Israel⁴⁹⁷, México, Portugal⁴⁹⁸, Peru, Rússia e Venezuela⁴⁹⁹.

De acordo com os Comentários da OCDE⁵⁰⁰ essa cláusula seria desnecessária, pois como tratamos no item 3.4 do presente estudo, as normas de

No entanto, o Brasil adota uma versão diferente dessa cláusula, como exemplifica a CIT Brasil/África do Sul:

“1. Os nacionais de um Estado Contratante não estarão sujeitos, no outro Estado Contratante, a qualquer tributação, ou exigência com ela conexas, diversa ou mais onerosa do que a tributação e as exigências com ela conexas às quais os nacionais desse outro Estado, nas mesmas circunstâncias, estiverem ou puderem estar sujeitos, em particular com relação à residência.

2. A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será determinada de modo menos favorável nesse outro Estado do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. Esta disposição não pode ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, os abatimentos e reduções para efeitos fiscais em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

3. Salvo nos casos aos quais se aplicarem as disposições do Artigo 9, parágrafo 8 do Artigo 11, ou parágrafo 6 do Artigo 12, os juros, royalties e outras despesas pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão, para fins de determinação dos lucros tributáveis dessa empresa, dedutíveis nas mesmas condições como se tivessem sido pagos a um residente do primeiro Estado mencionado.

4. As empresas de um Estado Contratante cujo capital seja, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, detido ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não estarão sujeitas, no primeiro Estado mencionado, a qualquer tributação, ou exigências com ela conexas, diversa ou mais onerosa do que aquela a que estiverem ou puderem estar sujeitas outras empresas similares do primeiro Estado mencionado.

5. As disposições do presente Artigo aplicar-se-ão apenas aos impostos visados pela presente Convenção..”

⁴⁹⁶ Art. 7, ‘d’ do Protocolo, refere-se exclusivamente à regras de subcapitalização.

⁴⁹⁷ O protocolo somente se refere à regras de subcapitalização.

⁴⁹⁸ O protocolo somente se refere à regras de subcapitalização.

⁴⁹⁹ As três últimas ainda não foram ratificadas e por isso não estão em vigor. O protocolo permite a aplicação de regras de subcapitalização e do regime CFC, adotando redação semelhante a da CIT Brasil/México.

⁵⁰⁰ Comentários ao art. 1, item 23: “The use of base companies may also be addressed through controlled foreign companies provisions. A significant number of members and non-member countries have now adopted such legislation. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in

transparência fiscal tal como recomendadas pela OCDE são compatíveis com o modelo de CIT.

No entanto, o regime de transparência fiscal previsto pela Medida Provisória nº 2.158-35/01 não se assemelha às práticas internacionais sugeridas pela OCDE, porquanto aplica-se independentemente de controle societário, da localização em país de tributação favorecida e de outros fatores que são mundialmente aceitos como critérios para a imposição de medidas drásticas como a transparência fiscal.

Observando as regras anti-elusivas brasileiras e o princípio da não-discriminação⁵⁰¹ presente nas CITs, admitimos que não há conflito normativo entre ambos. O princípio da não discriminação exige o tratamento isonômico de brasileiros e estrangeiros (nacionais do outro país contratante), quando ambos estiverem nas mesmas circunstâncias. A imposição das regras anti-elusivas pressupõe que os contribuintes estejam em uma situação fática específica que é usualmente adotada para permitir a transferência de riquezas para outros países. Transações com pessoas residentes em países de tributação favorecida e operações entre empresas vinculadas

certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 210, that this common feature of controlled foreign companies legislation conflicted with these provisions. For the reasons explained in paragraphs 101 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, that interpretation does not accord with the text of the provisions. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that the controlled foreign companies legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign companies legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the convention.”

⁵⁰¹ Sobre o princípio da não-discriminação: RAAD, Kees Van. *Nondiscrimination in international tax law*. [s.l.: s.n.], 19---. (Series on international taxation, n. 6); LEHNER, Moris. The national power of taxation and the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the ec treaty. In: CARVALHO, Paulo de Barros; TÔRRES, Heleno Taveira...[et al.]; ALTAMIRANO, Alejandro C. . *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra, 2003. p. 599-620; OKUMA, Alessandra. Tributação de dividendos remetidos aos não-residentes: comentários à decisão do Supremo Tribunal de Justiça no Recurso Especial n. 602.725/PR. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 341-358; NOVOA, Cesar García. El principio de no discriminación en materia tributaria. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.) *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 339-370; TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio de não-discriminação tributária na constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord). *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 423-442; OKUMA, Alessandra. Princípio da não-discriminação e a tributação das rendas de não-residentes no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 255-285; RUPÉREZ, Jesús Santa-Bárbara. *La no discriminación fiscal: su análisis en el derecho internacional, la OCDE, el GATT y la OMC, los tratados regionales (pacto Andino, Mercosur, Nafta, etc.), el derecho comunitario europeo, el derecho comparado y el derecho español*. Madrid: EDERSA, 2001. 720p. (Monografías).

localizadas no exterior são exemplos comuns em que o lucro auferido no Brasil pode ser transferido a outros países, mediante a manipulação de preços ou outros mecanismos. Os contribuintes que realizam negócios com pessoas vinculadas ou residentes em países de tributação favorecida não estão nas mesmas circunstâncias do que outros que negociam com partes independentes, não residentes nos denominados paraísos fiscais. Por isso, a transparência fiscal internacional, as normas de preços de transferência e o regime especial aplicável às transações realizadas com residentes em países de tributação favorecida não implicam violação ao princípio da não-discriminação.

Ademais, o princípio da não-discriminação proíbe que os Estados-contratantes (o Estado A) imponha tributação mais gravosa, ou diferente, para: (i) os nacionais do outro Estado-contratante (Estado B); (ii) e também às empresas de um dos Estados-contratantes (Estado A), cujo capital é total ou parcialmente detido ou controlado por residentes no outro Estado-contratante (Estado B). A transparência fiscal internacional – regime CFC – prescreve a tributação pelo Estado B do sócio ou acionista (residente no Estado B), pelos lucros não distribuídos pela sociedade (residente no Estado A). Portanto, o princípio da não-discriminação tem escopo de aplicação específico e não serve para impedir a o regime de transparência fiscal internacional.

O controle de preços de transferência também é prática recomendada pela OCDE, e os Comentários ao art. 24⁵⁰² esclarecem que a exibição de documentos, inversão do ônus da prova e outras práticas concernentes não conflitam com o princípio da não-discriminação. Concordamos com essa posição, uma vez que a Lei nº 9.430/96 impõe o controle de preços de transferência em transações entre pessoas associadas ou residentes em países de tributação favorecida; os quais não estão nas mesmas circunstâncias que empresas independentes.

⁵⁰² Item 59: “In case of transfer pricing enquiries, almost all Member countries consider that additional information requirements which would be more stringent than the normal requirements, or even a reversal of the burden of proof, would not constitute discrimination within the meaning of the Article.”

Portanto, mesmo na maioria das CITs em que não há disposição expressa de que o princípio da não-discriminação não afasta a imposição das normas anti-elusivas específicas domésticas. As normas anti-elusivas específicas impõem discriminação justificada de contribuintes que não se encontram em situações usuais e não estão sob a influência das condições normais do mercado. Lembramos, todavia, que embora as regras de preços de transferência e o regime de transparência fiscal internacional sejam compatíveis com o princípio da não-discriminação, estas normas não se coadunam com o tratamento previsto nos outros arts. do modelo da OCDE, como foi tratado no capítulo 3.

Assim sendo, mesmo nas CITs celebradas com Chile, Israel, México, Portugal, Peru, Rússia e Venezuela, as normas anti-elusivas de transparência fiscal internacional somente poderão ser aplicadas quando houver indícios de condutas elusivas, que denotem o uso abusivo de *base-companies* para concentração de riquezas em países de tributação favorecida, com o conseqüente diferimento da tributação no Brasil. Ausente a elusão fiscal, a interpretação sistemática do art. 7º, §1º, do art. 10, § 1º e do art. 10, § 5º do modelo da OCDE impede a presunção absoluta de distribuição de dividendos prevista na lei doméstica brasileira.

4.3 NORMAS GERAIS ANTI-ELUSIVAS VEICULADAS NAS CITs

Normas gerais anti-elusivas não são comuns nas CITs em que o Brasil é signatário. Um exemplo de norma geral anti-elusiva é a CIT Brasil/México, que em seu art. 28⁵⁰³, dispõe:

“1. As autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes *poderão negar* os benefícios desta Convenção, quando assim o acordarem nos termos do Artigo 25 da mesma, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um *abuso* desta Convenção *considerando seu objeto e fim*.

⁵⁰³ Grifos nossos.

(...)

5. Não obstante, uma pessoa que não tenha direito aos benefícios da presente Convenção conforme as disposições dos parágrafos 1 e 3 poderá demonstrar às autoridades competentes do Estado de que provêm os rendimentos seu direito aos benefícios da Convenção. Para tal efeito, um dos fatores que as autoridade competentes tomarão em consideração será o fato de que *o estabelecimento, constituição, aquisição e manutenção de referida pessoa e a realização de suas atividades não teve como um de seus principais propósitos o de obter algum benefício em conformidade com esta Convenção.*”

A CIT Brasil/México permite que sejam *negados* os benefícios do tratado, mas está condicionada a instauração de procedimento amigável pelo qual as autoridades do Brasil e do México *concordem* que determinada pessoa ou negócio foi *abusivo*, tendo em vista o escopo e a finalidade da CIT⁵⁰⁴.

Contudo, o § 5º do art. 28 permite que os contribuintes comprovem às autoridades que têm direito aos benefícios da CIT. Para concedê-los, as autoridades fiscais deverão avaliar se a pessoa ou os negócios não tiveram como único objetivo a elusão fiscal, o *treaty shopping*. Essa norma é uma limitação à aplicação da norma geral anti-elusiva que protege negócios realizados de boa-fé.

De acordo com os Comentários da OCDE ao art. 1º⁵⁰⁵, vários critérios são admitidos para caracterizar a boa-fé⁵⁰⁶, quais sejam: (i) o teste do motivo, como consta do art. 28, §5º da CIT Brasil/México; (ii) o teste da atividade econômica substancial; (iii) o teste da quantidade de imposto, pelo qual o contribuinte deve demonstrar que o benefício obtido pela CIT não é maior que a tributação imposta em seu Estado de residência; (iv) o teste da bolsa de valores, que presume a boa-fé de

⁵⁰⁴ O Protocolo da CIT Brasil/Chile dispõe norma semelhante: “8. b) Considerando que o objetivo principal desta Convenção é evitar a dupla tributação internacional e prevenir a evasão fiscal, os Estados Contratantes acordam que, no caso em que as disposições da Convenção sejam usadas de forma tal que concedam benefícios não contemplados nem pretendidos por ela, as autoridades competentes dos Estados Contratantes deverão, em conformidade com o procedimento amigável do Artigo 24, recomendar modificações específicas da Convenção. Os Estados Contratantes acordam, ainda, que qualquer das referidas recomendações será considerada e discutida de maneira expedita com vistas a modificar a Convenção na medida em que seja necessário.”

⁵⁰⁵ Parágrafo 19, inserido em 2003.

⁵⁰⁶ PANAYI, Christiana Hji. *Double taxation, tax treaties, treaty shopping and the european community*. Amsterdam: Kluwer law, 2007. p. 55-57.

companhias públicas que têm suas ações negociadas em bolsas de valores⁵⁰⁷; (v) o teste do benefício alternativo, pela qual o controlador da *conduit company* demonstra que poderia obter benefício semelhante ou melhor, valendo-se de outra CIT⁵⁰⁸.

O teste do motivo ou “*main purpose test*” é método que permite a identificação da *causa jurídica* e, então, revela-se um critério preciso para a aplicação das normas anti-elusivas internacionais, especialmente quando precedido da troca de informações entre as autoridades fiscais envolvidas e está em harmonia com o sistema jurídico brasileiro.

Caracterizada boa-fé do contribuinte, pelo teste do motivo previsto no art. 28, §5º da CIT Brasil/México, embora a estrutura adotada se assemelhe com as formas típicas de uso de *conduit companies* ou *stepping stone*, os benefícios previstos na CIT devem ser concedidos às partes, nos termos do princípio *pacta sunt servanda*.

Outro exemplo é a regra contida no art. 25, parágrafo 2º da CIT entre Brasil e Israel, que dispõe:

“2. Uma autoridade competente de um Estado Contratante poderá *negar* os benefícios da presente Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, *em sua opinião*, a concessão de tais benefícios constituir um *abuso* da Convenção em conformidade com seus fins. A autoridade competente do Estado Contratante envolvido *comunicará* a aplicação desta disposição à autoridade competente do outro Estado Contratante.”⁵⁰⁹

Como se depreende, a referida norma permite que, unilateralmente, as autoridades fiscais deixem de aplicar a CIT se entenderem que houve abuso pelas partes. Não exige a concordância do outro Estado-contratante, nem indica um critério

⁵⁰⁷ Tais empresas podem ter suas ações adquiridas por qualquer pessoa, por isso, não serão usadas como *conduit* ou *base company* que são instrumentos para ocultar ou conferir benefícios indevidos aos acionistas.

⁵⁰⁸ Isto demonstraria que a *conduit company* não foi interposta exclusivamente com a finalidade de *treaty shopping*.

⁵⁰⁹ Grifos nossos.

seguro para identificar uma transação abusiva. A norma é demasiado ampla, vaga e imprecisa⁵¹⁰.

Sem embargo, a interpretação da norma acima transcrita deve observar o contexto do tratado; por isso, as autoridades fiscais não podem negar os benefícios do tratado injustificadamente. Deve ser identificado *abuso*. O mero uso de uma estrutura que é freqüentemente adotada para *treaty shopping* – como as *conduit companies* ou *stepping stone structure* – não configura *abuso*, se for motivada por uma *causa jurídica* e se a empresa tiver uma função coerente com a estrutura negocial.

Ora, a CIT Brasil/Israel não define o que seria *abuso* e não prevê um teste específico para aplicação da norma geral anti-elusiva (ao contrário da CIT Brasil/México). A interpretação do art. 25, parágrafo 2º da CIT Brasil/Israel, em seu contexto, permite que a boa-fé do contribuinte seja demonstrada pela utilização de qualquer dos testes sugeridos pela OCDE nos Comentários ao art. 1º.

Parece-nos que o mais adequado seria uma combinação de testes que permitisse identificar a *causa jurídica* – como o “teste do motivo” - e a coerência negocial, como um teste que permitisse a identificação da função da empresa na estrutura, para a adequada aplicação do art. 25, §2º da CIT Brasil/Israel.

Uma leitura apressada da precitada norma internacional poderia levar à conclusão de que as autoridades fiscais brasileiras teriam competência para unilateral e discricionariamente, classificar as transações com abusivas, com base em meros indícios. Temos, no entanto, que aqui no Brasil, a aplicação do art. 25, § 2º da CIT Brasil/Israel deve ser harmônica com os princípios constitucionais. Não há espaço para que as autoridades fiscais afastem os benefícios da referida CIT, salvo se houver prova contundente de que a transação realizada pelas partes era *abusiva*. Em que pese não estar expresso na norma, seria recomendável que as autoridades fiscais dos dois Estados-contratantes trocassem informações ou decidissem em conjunto – mediante procedimento amigável – se há abuso que permite seja afastado o tratamento fiscal previsto na CIT.

⁵¹⁰ Norma idêntica consta da CIT Brasil/Rússia, e da CIT Brasil/Venezuela, ambas ainda não ratificadas.

4.3.1 Procedimento Amigável e Troca de Informações para evitar Evasão e a Elusão Fiscal

Há também normas que determinam a instauração de procedimento amigável⁵¹¹⁵¹² para evitar o uso impróprio da CIT pelas partes, com a finalidade de obter benefícios que não foram almejados pelos Estados-contratantes, tal como dispõe o art. 8, ‘b’ do protocolo da CIT Brasil e Chile:

“b) Considerando que o *objetivo principal desta Convenção é evitar a dupla tributação internacional e prevenir a evasão fiscal*, os Estados Contratantes acordam que, no caso em que as disposições da Convenção sejam usadas de forma tal que concedam benefícios não contemplados nem pretendidos por ela, *as autoridades competentes dos Estados Contratantes deverão, em conformidade com o procedimento amigável do Artigo 24*, recomendar modificações específicas da Convenção. Os Estados Contratantes acordam, ainda, que qualquer das referidas recomendações será considerada e discutida de maneira expedita com vistas a modificar a Convenção na medida em que seja necessário.”

Com efeito, o procedimento amigável⁵¹³ e a arbitragem incluída nos comentários em 2008⁵¹⁴ são procedimentos importantes na solução de conflitos

⁵¹¹ HERDIN-WINTER, Judith. Exchange of Information and Legal Protection: DTC and EC Law. In: LANG, Michael (Ed.); SCHUCH, Josef (Ed.); STARINGER, Claus (Ed.). *Tax treaty law and ec law*. Amsterdam: Kluwer Law, 2007. p. 260-261.

⁵¹² OKUMA, Alessandra. As convenções para evitar dupla tributação e elisão fiscal e os meios de solução de controvérsia. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 409-432.

⁵¹³ Redação do art. 25 do modelo da OCDE: “1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention. 4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.”

interpretativos entre os termos e as normas das CITs, ou de divergências entre a CIT e as normas domésticas dos Estados-contratantes.

Além disso, o procedimento amigável ou a arbitragem servirão para que haja uma avaliação segura e imparcial da transação. O envolvimento das autoridades de ambos os Estados-contratantes é essencial para que a problemática seja observada tanto sob o ponto de vista do Estado da fonte, quando do Estado da residência. Como cada Estado possui um sistema jurídico próprio, com conceitos e formas legais que nem sempre são harmônicos, o envolvimento de autoridades de ambos Estados propiciará um exame global da estrutura e a identificação da causa jurídica, com análise do propósito econômico pretendido e da coerência com a estrutura negocial.

Há também CITs que prescrevem a troca de informações⁵¹⁵ entre os Estados, como medidas para prevenir a evasão fiscal e/ou a elusão fiscal. Confira-se:

Art. 26 da CIT Brasil/China: “1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias à aplicação do disposto neste Acordo ou do disposto nas respectivas legislações tributárias que disciplinam o imposto objeto deste Acordo, na medida em que a tributação ali disciplinada não contrariar as disposições deste Acordo, em particular para prevenir a evasão de tais tributos. O intercâmbio de informações não fica limitado pelo que dispõe o artigo 1. Qualquer informação recebida por um Estado Contratante será considerada secreta e será facultada apenas às pessoas ou às autoridades (inclusive tribunais e colegiados administrativos) relacionadas com os tributos abrangidos por este acordo, conforme suas respectivas competências para efetuar o lançamento e a cobrança, aplicar a legislação ou decidir sobre controvérsias. Tais pessoas ou autoridades

⁵¹⁴ “5. Where, a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.1”

⁵¹⁵ Sobre a troca de informações: JOBIM, Eduardo. A troca de informações no direito tributário internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 475-508.

utilizarão as informações somente para tais finalidades, e poderão revelar as informações em julgamentos públicos ou decisões judiciais.”

Art. 24 da CIT Brasil/Japão: “3) As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão adotar medidas apropriadas e permutar informações para prevenir a evasão fiscal nos Estados Contratantes relativamente aos impostos aos quais a presente Convenção se aplica.”

Art. 26 da CIT Brasil/Portugal: “1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar esta Convenção ou as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a esta Convenção, em particular para prevenir a fraude ou a evasão desses impostos. A troca de informações não é restringida pelo disposto no Artigo 1º. As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento, cobrança ou administração dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos, executivos ou punitivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. As autoridades competentes, mediante consultas, determinarão as condições, os métodos e as técnicas apropriadas para as matérias com respeito às quais se efetuarão as trocas de informações, incluídas, quando procedentes, as trocas de informações relativas à evasão fiscal.

2. A autoridade competente de um Estado Contratante poderá enviar à autoridade competente do outro Estado Contratante, independentemente de prévia solicitação, a informação que possua quando:

a) tiver motivos para supor que houve pagamento a menos de imposto resultante da transferência artificial de lucros dentro de um grupo de empresas;

b) do uso de informações anteriormente recebidas do outro Estado Contratante, surgirem novos dados ou antecedentes que sejam de utilidade para a tributação nesse outro Estado Contratante;

c) qualquer outra circunstância leve à suposição de existência de perda de receitas para o outro Estado Contratante.

3. A autoridade competente de um Estado Contratante fornecerá à autoridade competente do outro Estado Contratante, anualmente, mediante prévia identificação dos contribuintes, ou poderá fornecer,

mesmo sem a sua prévia identificação, as seguintes informações normalmente prestadas pelos contribuintes:

- a) informações respeitantes aos lucros obtidos no seu território por pessoas jurídicas ou estabelecimentos estáveis aí situados, a remeter à autoridade competente do Estado Contratante onde esteja domiciliada a pessoa jurídica associada ou a matriz ou sede;
- b) informações sobre os lucros declarados por pessoas jurídicas domiciliadas no primeiro Estado Contratante relativos às operações desenvolvidas no outro Estado Contratante por pessoas jurídicas associadas ou estabelecimentos estáveis;
- c) qualquer outro tipo de informação que acordem trocar.

4. A autoridade competente do Estado Contratante requerido poderá autorizar os representantes do Estado Contratante requerente a terem acesso ao primeiro Estado mencionado para os fins de presenciarem, na condição de observadores, a inquirição de pessoas e o exame de livros e registros que sejam realizados pelo Estado requerido.

5. Os Estados Contratantes poderão consultar-se a fim de determinar os casos e procedimentos para a fiscalização simultânea de impostos.

Considera-se "fiscalização simultânea", para os efeitos desta Convenção, um entendimento entre os Estados Contratantes para fiscalizar simultaneamente, cada um em seu território, a situação tributária de uma pessoa ou pessoas que possuam interesses comuns ou associados, a fim de trocar as informações relevantes que obtenham.

6. O disposto nos números anteriores nunca poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

- a) de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
- b) de fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado Contratante;
- c) de transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

7. Para os fins de mútua assistência e recíproco conhecimento em matéria de política fiscal e sistemas tributários de ambos os Estados Contratantes, as respectivas autoridades competentes poderão consultar-se mutuamente

e promover o intercâmbio de pessoal qualificado, informações, estudos técnicos e sobre organização administrativa fiscal.”

As disposições das CITs celebradas pelo Brasil com a China e o Japão⁵¹⁶ têm escopo mais limitado e restringem-se a impedir atos de evasão fiscal, praticados por meio de fraude ou simulação.

A CIT Brasil/Portugal é a que tem a redação mais abrangente e minuciosa. Permite a troca de informações para evitar evasão (parágrafo 1º) e a elusão (parágrafo 2º), a fim de que as autoridades dos dois Estados-contratantes possam trocar informações caso se verifiquem transações que indiquem a redução de imposto por meios artificiais entre empresas do mesmo grupo (a); ou qualquer outro indício de elusão fiscal. Prevê, outrossim, o procedimento de fiscalização simultânea, pelo qual as autoridades dos dois Estados-contratantes fiscalizarão, em seus respectivos territórios, as atividades realizadas por empresas associadas ou que possuam interesses comuns.

Desta forma, as autoridades fiscais dos dois Estados-contratantes obterão informações suficientes para examinar a causa jurídica e a coerência dos negócios praticados e terão condições de proceder ao lançamento fiscal e imposição de penalidades quando necessário. Parece-nos que a cláusula da CIT Brasil/Portugal é um excelente exemplo a ser seguido e; deveria ser inserida redação das futuras CITs, na medida em que está em perfeita consonância com os princípios e normas internas e representa um importante instrumento para viabilizar a execução das leis brasileiras nas operações internacionais.

Com efeito, ainda que a redação do artigo de troca de informações não seja tão abrangente na maioria das CITs que o Brasil é signatário⁵¹⁷, a cooperação

⁵¹⁶ O uso da troca de informações para impedir evasão fiscal também consta da CIT Brasil/Índia e da CIT Brasil/Ucrânia.

⁵¹⁷ Citemos, como exemplo, o art. 26 da CIT Brasil e Argentina: “1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção e das leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos que são objeto da presente Convenção, e que sejam exigidos de acordo com a mesma Convenção. As informações assim trocadas serão consideradas secretas e somente poderão ser reveladas a pessoas ou autoridades (incluindo tribunais judiciais ou administrativos competentes) vinculadas à liquidação ou ao recolhimento dos impostos objeto da presente Convenção.

entre os Estados-contratantes é desejada e representa um importante mecanismo para assegurar o cumprimento das respectivas leis domésticas⁵¹⁸. Por isso, ainda que não esteja expresso no texto da CIT, concluímos que a troca de informações é admitida de modo amplo, tanto para impedir atos de evasão fiscal, como também para investigar condutas potencialmente elusivas até em relação a tributos que não estão no objeto da CIT. Não obstante, a limitação dos benefícios previstos na CIT ou a desconsideração e requalificação dos negócios dos contribuintes somente será autorizada quando comprovada a evasão.

Também é recomendável a adoção de cláusulas que permitem a assistência na arrecadação tributária, incluídas no modelo da OCDE em 2003, que ainda não consta de nenhuma CIT celebrada pelo Brasil. A cláusula de assistência na arrecadação tributária que estabelece, em resumo: (i) que os Estados-contratantes devem prestar assistência mútua na cobrança de débitos fiscais; (ii) a assistência é ampla e não está adstrita às pessoas ou impostos objeto da CIT; (iii) as autoridades fiscais devem instaurar um procedimento amigável para estabelecer o procedimento para essa assistência; (iv) são débitos fiscais quaisquer valores devidos a título de tributo, acrescido de juros e penalidades, ao Estado ou suas subdivisões políticas, desde que a obrigação tributária pretendida não seja contrária à CIT ou outro tratado internacional de que os Estados fazem parte; (v) quando um débito é exequível pelas leis de um Estado-contratante e é devido por uma pessoa que – naquela oportunidade – não pode impedir sua execução; a pedido da autoridade competente desse Estado-

2. O disposto no parágrafo 1 não poderá, em caso algum, ser interpretado no sentido de impor a um dos Estados Contratantes a obrigação:

- a) de tomar medidas administrativas contrárias a sua legislação ou à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
- b) de fornecer informação que não poderia ser obtida com base na sua própria legislação ou prática administrativa ou nas do outro Estado Contratante; e
- c) de fornecer informações reveladoras de segredos comerciais, industriais, profissionais ou de processos comerciais ou industriais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.”

⁵¹⁸ Comentários ao art. 26 da OCDE: “1. There are good grounds for including in a convention for the avoidance of double taxation provisions concerning co-operation between the tax administrations of the two Contracting States. In the first place it appears to be desirable to give administrative assistance for the purpose of ascertaining facts in relation to which the rules of the convention are to be applied. Moreover, in view of the increasing internationalisation of economic relations, the Contracting States have a growing interest in the reciprocal supply of information on the basis of which domestic taxation laws have to be administered, even if there is no question of the application of any particular article of the Convention.”

contratante, tal débito deve ser aceito para execução pela autoridade competente do outro Estado-contratante; (vi) nesta hipótese, o débito será executado pelo outro Estado-contratante, de acordo com suas leis adjetivas, como se o débito fosse desse outro Estado-contratante; (v) se o débito ainda não puder ser executado, mas a lei do Estado-contratante permitir medidas para garantir a cobrança (como a medida cautelar fiscal), a pedido da autoridade competente, o outro Estado-contratante poderá adotar estas medidas, de acordo com suas leis internas; (vi) a cobrança dos débitos aqui tratados não estará sujeita ao prazo de prescrição, decadência, privilégios ou prioridades aplicáveis na execução dos próprios débitos do Estado-contratante, nem aos privilégios garantidos pelas leis do outro Estado-contratante; (vii) procedimentos relativos à existência, validade, ou quantificação do débito de um Estado-contratante não devem ser conhecidos pelos órgãos administrativos ou Tribunais do outro Estado-contratante⁵¹⁹; (viii) quando as condições para execução ou medidas preventivas deixarem de existir, o Estado-contratante deverá notificar o outro Estado-contratante, para suspender ou encerrar a cobrança; (ix) estas normas não devem ser interpretadas no sentido de impor aos Estados-contratantes o dever de seguir as práticas administrativas ou legais do outro Estado-contratante; impor medidas contrárias à política pública ou ordem pública; prestar assistência ao Estado-contratante que não adotou todas as medidas cabíveis e esforços para cobrança ou garantia de seu crédito, de acordo com suas leis e práticas administrativas; prestar assistência quando as despesas administrativas que incorrerá serão absolutamente desproporcionais ao benefício que será auferido pelo outro Estado-contratante.

Essas normas foram adotadas em poucas CITs (nenhuma assinada pelo Brasil) e implicam a modificação da territorialidade formal, que impede a eficácia da lei fora dos limites territoriais do Estado que a editou, impedindo que o Estado venha a exercer coercitivamente sua competência tributária, fora de seu próprio território. Ademais, para a execução de débitos no exterior, certamente o contribuinte deve ser

⁵¹⁹ Questões quanto à liquidez e a certeza dos débitos executados devem ser veiculadas em ação própria, proposta no Estado-contratante em que o débito se originou.

notificado, de modo que lhe seja garantida a ampla defesa e o devido processo legal, respeitando-se os princípios gerais de direito⁵²⁰.

Os Comentários da OCDE a esse artigo esclarecem que o procedimento, prazo de prescrição, decadência, interposição de recurso, confidencialidade e garantias dos contribuintes devem ser discutidos entre os Estados; recomendando que a assistência para cobrança de créditos tributários seja incluída especialmente em CITs entre Estados que possuem princípios tributários e garantias individuais semelhantes, para não atingir os direitos dos contribuintes.

O procedimento de assistência na arrecadação tributária – se inserido nas CITs firmadas pelo Brasil – certamente suscitaria inúmeras controvérsias, no entanto, representaria um importante instrumento de cobrança de débitos já inscritos na dívida ativa e não satisfeitos justamente pelo fato de o devedor ter emigrado, fixando residência no exterior.

4.4 NORMAS ANTI-ELUSIVAS ESPECÍFICAS VEICULADAS NAS CITs

4.4.1 Beneficiário Efetivo

A expressão “beneficiário efetivo”⁵²¹ é tradução do termo “beneficial owner”⁵²² originado nos países de *common law* e foi incorporado no modelo da OCDE de 1977. No relatório da OCDE sobre *conduit companies* consta que o tratamento previsto no modelo OCDE para os dividendos, juros e royalties (arts. 10, 11 e 12) não será aplicável quando esses rendimentos não são pagos ao beneficiário econômico

⁵²⁰ HERDIN-WINTER, Judith. Exchange of Information and Legal Protection: DTC and EC Law. In: LANG, Michael (Ed.); SCHUCH, Josef (Ed.); STARINGER, Claus (Ed.). *Tax treaty law and ec law*. Amsterdam: Kluwer Law, 2007. p. 255-258.

⁵²¹ LARKING, Barry (Ed.). *IBFD internacional tax glossary*. 5. ed. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 38. BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 662-680; PANAYI, Christiana Hji. *Double taxation, tax treaties, treaty shopping and the european community*. Amsterdam: Kluwer law, 2007. 44-45p.

⁵²² Black's Law Dictionary, West: St. Paul, 7ª ed., 1999. LARKING, Barry (Ed.). *IBFD internacional tax glossary*. 5. ed. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 38.

efetivo, mas a uma *conduit company*⁵²³. Cita como exemplos a utilização de um agente, procurador, administrador ou outras funções que indicam que a *conduit company* será apenas uma intermediária e não terá o benefício econômico do rendimento pago.

Como não há definição no texto da CIT do conceito de “beneficiário efetivo”, no entanto, Philip Baker⁵²⁴, Cesar Levene⁵²⁵, Luc de Broe⁵²⁶ e Christiana Panayi⁵²⁷ concordam que não pode ser aplicado o conceito das leis domésticas dos Estados (nos termos do art. 3, § 2º⁵²⁸ do modelo da OCDE), mas deve ser construído um conceito internacionalmente definido e aceito, para assegurar a harmonia e a uniformidade na interpretação.

Cesar Levene⁵²⁹ analisou a jurisprudência da Corte de Justiça Européia e dos Tribunais dos Estados membros e concluiu que para a identificação do “beneficiário efetivo”, deve-se indagar: (a) quem possui a maioria e os mais importantes direitos de controle dos bens? (b) quem pode dispor dos seus frutos? (c) quem recebe os benefícios econômicos que resultam dos bens? (d) quem suporta os gastos? (e) quem corre o risco da desvalorização dos bens? (f) quem pode especular com aumento do valor dos bens? Esse autor propõe uma definição do termo

⁵²³ LOSADA, Soraya Rodríguez. La cláusula de beneficiario efectivo en el derecho tributario internacional como instrumento antielusorio. In: *Memorias de las XXIV jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Isla de Margarita - Venezuela - octubre, 2008*: tema I: la elusión fiscal y los medios para evitarla. Caracas: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; [s.l.]: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2008. p. 955-971.

⁵²⁴ BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital of 1992*, 2ed. London: Sweet & Maxwell, 1994, paragraphs 10B-10.4.

⁵²⁵ LEVENE, César . El concepto de beneficiario efectivo. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 733 e 742.

⁵²⁶ BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. v. 14. p. 662-691.

⁵²⁷ PANAYI, Christiana Hji. *Double taxation, tax treaties, treaty shopping and the european community*. Amsterdam: Kluwer law, 2007. p. 55-57.

⁵²⁸ Tomamos como exemplo a CIT Brasil/África do Sul: “Para a aplicação das disposições da Convenção a qualquer tempo por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontrem definidos terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que a esse tempo lhe for atribuído pela legislação desse Estado relativa aos impostos que são objeto da Convenção, prevalecendo os efeitos atribuídos a esse termo ou expressão pela legislação tributária desse Estado sobre o significado que lhe atribuem outras leis desse Estado.”

⁵²⁹ LEVENE, César . El concepto de beneficiario efectivo. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 733 e 742.

beneficiário efetivo: “(...) o credor da renda o se este não estiver atuando em nome próprio, mas por conta e ordem de terceiro (sejam ou não partes relacionadas) o terceiro pelo qual o credor está atuando. Para estes fins, o credor é quem possui título ao direito original da renda. A fim de determinar se o credor atua por conta e ordem de terceiro deve ponderar-se seu efetivo poder, legal ou de fato, para dispor do pagamento.”

A cláusula do beneficiário efetivo é utilizada em diversas CITs celebradas pelo Brasil, especialmente para delimitar o âmbito de aplicação das cláusulas que tratam de dividendos, juros e royalties. Vejamos, como exemplo, a redação da CIT Brasil e África do Sul:

“1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o *beneficiário efetivo* dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detiver pelo menos 25 por cento do capital da sociedade que pagar os dividendos; ou

b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos.

(...)

4. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicarão se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, ou prestar serviços de caráter independente nesse outro Estado por intermédio de uma instalação fixa aí situada, e a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, aplicar-se-ão as disposições do Artigo 7 ou do Artigo 14, conforme couber. (...)”

Disposições semelhantes encontram-se nas CITs celebradas com Chile, China, Coréia, Equador, Filipinas, Hungria, Índia, Itália, Noruega, Holanda, Portugal, República Tcheca e Eslovaca.

A cláusula do beneficiário efetivo impede que seja adotada uma estrutura clássica⁵³⁰ de *Treaty shopping*; em que uma pessoa residente no Estado R, que receberá dividendos, juros ou royalties de fonte localizada no Estado S; constitui uma empresa no Estado C que receberá os dividendos, juros e royalties com redução de imposto devido à CIT entre S e C; evitando o tratamento mais oneroso que tais rendimentos teriam se pagos diretamente da pessoa residente no Estado S ao residente em R.

O beneficiário efetivo é, então, a pessoa que está oculta pela interposição de um terceiro (“*conduit company*”) que não tem outra função senão ocultá-la. Por isso, a cláusula do benefício efetivo inserida nas disposições que tratam da tributação de dividendos, juros e royalties, impede que a redução da tributação na fonte desses rendimentos seja estendida a pessoas que foram interpostas artificialmente na estrutura, que não possuem outra função senão permitir a aplicação da CIT e repassar esses rendimentos, com a tributação reduzida, ao efetivo beneficiário.

⁵³⁰ “The most classical example of “Treaty shopping” occurs where a person resident of a given State (State R) who expects to derive dividends, interest or royalties sourced in another State (State S) sets up an entity in a third State (State C) that will receive the dividends, interest or royalties in a more tax beneficial way than if such income were paid directly from State S to the person of State R. The tax advantage results from the fact that tax treaty between State S and State C provides for a more advantageous withholding tax rate in State S on dividends, interest and royalties paid to a State C resident than the rate that would apply in State S if the income were paid directly to the State R resident because there is either no tax treaty between State R and State S or, if there is one, it provides for less generous withholding tax rate than those available to the State C resident under the treaty between State S and State C. The entity in State C operates as an intermediary between the source State (S) of the dividends, interest and royalties and its controlling shareholder in State R because it pays on the income received (in the same or another form) to such controlling shareholder. (...)” (BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. v. 14. p. 5).

4.4.2 Limitação de Benefícios – Regras para Transações que envolvem partes com “Relações Especiais”

A regra de limitação de benefícios às empresas que possuem vínculos especiais é corolário do princípio *at arm's length*⁵³¹ que determina que os preços praticados entre partes vinculadas devem seguir os mesmos parâmetros dos preços praticados entre partes independentes, nas condições usualmente pactuadas na mercado. A cláusula de restrição de benefícios, em geral, limita a aplicação do tratado aos juros e royalties que são pagos no padrão *arm's length*; o excedente não estará abrangido pelo tratamento privilegiado estabelecido na CIT.

É exemplo da cláusula de limitação de benefícios o art. 11⁵³², da CIT entre o Brasil e o Chile:

“7. Quando, em razão de *relações especiais* existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo dos juros, ou das que *um e outro mantenham com terceiros*, o montante dos juros pagos, considerando-se o crédito pelo qual são devidos, exceder o que teriam acordado o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo serão aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos poderá ser tributada de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as demais disposições da presente Convenção.”⁵³³

Norma semelhante está prevista em todas as CITs celebradas pelo Brasil. Essa disposição está em harmonia com os princípios da isonomia, não discriminação, por assegurar que, quando estão presentes condições especiais, os juros pagos tenham o tratamento estabelecido pela CIT desde que atendam à taxa padrão do mercado.

⁵³¹ PRATS, Francisco Alfredo García. Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); UCKMAR, Victor...[et al.]. *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 255-325; SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações sobre o princípio Arm's Length e os Secret Comparables. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); TAVOLARO, Agostinho Toffoli...[et al.]. *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 833-845.

⁵³² Na CIT Brasil/Chile também há limitação para pagamento de royalties entre empresas que possuem relações especiais – art. 12, §6º.

⁵³³ Grifos nossos.

Note-se que a CIT Brasil/Chile não define o que seriam as “relações especiais”. Parece-nos que o termo “relações especiais” é mais abrangente do que as “empresas associadas” tratadas no art. 9 da referida CIT. Os Comentários da OCDE⁵³⁴ também não são muito esclarecedores, mas exemplificam que seriam “relações especiais”: (a) quando os juros são pagos a um credor que controla, direta ou indiretamente o devedor, (b) quando o devedor é direta ou indiretamente controlado ou subordinado por terceiros, (c) participa de um grupo que possui interesse comum, (d) relações entre empresas controladas por pessoas físicas de uma mesma família.

Nesse ponto, há três possíveis soluções para definir o que seriam “relações especiais” para fins de aplicação do art. 11, § 7 da CIT: (i) a instauração de procedimento amigável nos termos do art. 24⁵³⁵; (ii) a troca de informações nos termos do art. 25⁵³⁶ ou; (iii) a aplicação do art. 3, § 2º da CIT que dispõe:

⁵³⁴ Comentários ao art. 11, §6º, 33 e 34.

⁵³⁵ “2. Para a aplicação da Convenção em um dado momento por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontrem definidos terá, a não ser que de seu contexto se infira uma interpretação diferente, o significado que nesse momento lhe for atribuído pela legislação desse Estado relativa aos impostos que são objeto da Convenção, prevalecendo o significado atribuído pela legislação tributária aplicável nesse Estado sobre o significado atribuído por outras leis desse Estado.”

⁵³⁶ “1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou as do direito interno dos Estados Contratantes relativo aos impostos abrangidos pela Convenção, na medida em que a tributação nele previsto não seja contrária à Convenção. A troca de informações não estará limitada pelo Artigo 1. As informações recebidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas da mesma maneira que as informações obtidas com base no direito interno desse Estado e somente poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluídos os tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos abrangidos pela presente Convenção, das ações declaratórias ou executivas relativas a esses impostos, ou da apreciação dos recursos a elas correspondentes. Referidas pessoas ou autoridades somente utilizarão estas informações para os fins mencionados neste parágrafo.

2. As disposições do parágrafo 1 não poderão, em nenhum caso, ser interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

- a) adotar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou prática administrativa, ou às do outro Estado Contratante;
- b) fornecer informações que não poderiam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito de sua prática administrativa normal ou das do outro Estado Contratante;
- c) fornecer informações reveladoras de segredos comerciais, industriais, ou profissionais, procedimentos comerciais ou industriais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

3. Não obstante o disposto no parágrafo 2 do presente Artigo, a autoridade competente do Estado Contratante solicitado poderá, observadas as limitações constitucionais e legais, e com base na reciprocidade de tratamento, obter e fornecer informações que possuam as instituições financeiras, procuradores ou pessoas que atuam como representantes, agentes ou fiduciários, da mesma forma que em relação a participações sociais ou a participações acionárias, inclusive sobre ações ao portador.

2. Para a aplicação da Convenção em um dado momento por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontrem definidos terá, a não ser que de seu contexto se infira uma interpretação diferente, o significado que nesse momento lhe for atribuído pela legislação desse Estado relativa aos impostos que são objeto da Convenção, *prevalecendo o significado atribuído pela legislação tributária aplicável nesse Estado sobre o significado atribuído por outras leis desse Estado.*⁵³⁷

A instauração procedimento amigável⁵³⁸ ou troca de informações para que haja uma definição bilateral e comum do termo “relações especiais” seria mais vantajosa por garantir a uniformidade e reciprocidade na aplicação da CIT e conferir segurança jurídica aos contribuintes.

No entanto, se considerada a legislação brasileira, a interpretação de “relações especiais” no Brasil incluiria pessoas direta e indiretamente relacionadas, bem como pessoas que possuem vínculos econômicos, como as que mantêm relação de exclusividade, ou detêm interesse comum em um projeto ou empreendimento, nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430/96. Para aferir se os juros pagos entre pessoas que possuem “relações especiais” estão, ou não, no padrão *arm's length*, deverão ser comparadas as taxas cobradas na hipótese em análise (a), com as taxas cobradas por empresas independentes, para financiamento no mesmo valor, com prazo de pagamento e condições idênticas (b) e; somente o excedente poderá ser tributado sem limitação em ambos os Estados-contratantes.

Essa norma não trata, especificamente, de interposição artificial de pessoas, mas pretende assegurar que as taxas de juros e os royalties pagos sejam compatíveis com aqueles usualmente praticados no mercado. Tendo em vista que as partes encontram-se abrangidas pela CIT, o excedente dos royalties e juros que poderá sofrer tributação irrestrita no Estado da fonte poderá gerar crédito de imposto a ser

4. Quando a informação for solicitada por um Estado Contratante em conformidade com o presente Artigo, o outro Estado Contratante obterá a informação solicitada da mesma forma como se se tratasse de sua própria tributação, sem importar o fato de que esse outro Estado, nesse momento, não necessite de tal informação.”

⁵³⁷ Grifos nossos.

⁵³⁸ O procedimento amigável é recomendado pela OCDE para aplicação desta cláusula – Comentários ao art. 11, § 6º, 36.

deduzido no Estado da residência, nos termos do art. 22 da CIT Brasil/Chile⁵³⁹, para evitar a dupla tributação do rendimento.

4.4.3 Exclusão de Benefícios e o Teste do objetivo principal, ou “*main purpose test*”

Como vimos, há normas gerais anti-elusivas que afastam os benefícios da CIT para transações *abusivas*; há também cláusulas anti-elusivas específicas que restringem a aplicação das CITs, impedindo que o tratamento dado a dividendos, juros e royalties venha a abranger situações que foram criadas artificialmente, apenas para obter os benefícios previstos na respectiva CIT. Essas cláusulas de restrição impedem que haja a cessão de direitos para um terceiro, com a finalidade de exclusiva de permitir a aplicação de uma determinada CIT (*treaty shopping*).

Um exemplo é o art. 11, parágrafo 8º da CIT Brasil/Chile, exclui do tratamento previsto na cláusula de juros, aqueles pagos exclusivamente para obter as vantagens previstas na própria CIT, *verbis*:

“8. As disposições do presente Artigo não se aplicarão *se o principal propósito ou um dos principais propósitos* de qualquer pessoa vinculada com a criação ou a atribuição do crédito em relação ao qual os juros são

⁵³⁹ “1. No caso do Chile, a dupla tributação será evitada da maneira seguinte:

Quando um residente do Chile obtiver rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, poderá creditar contra os impostos chilenos correspondentes a esses rendimentos os impostos pagos no Brasil, de acordo com as disposições aplicáveis da legislação chilena. Este parágrafo será aplicado a todos os rendimentos a que se refere a Convenção.

2. No caso do Brasil, a dupla tributação será evitada da maneira seguinte:

Quando um residente do Brasil obtiver rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Chile, o Brasil admitirá a dedução, do imposto sobre os rendimentos desse residente, de um montante igual ao imposto sobre os rendimentos pago no Chile, de acordo com as disposições aplicáveis da legislação brasileira.

Todavia, tal dedução não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no Chile.

3. Quando em conformidade com qualquer disposição da Convenção os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante estiverem isentos de tributação nesse Estado, tal Estado poderá, todavia, considerar os rendimentos isentos para fins de determinação do montante do imposto sobre o restante dos rendimentos de tal residente.”

pagos *for o de obter vantagens deste Artigo* mediante tal criação ou atribuição.”⁵⁴⁰

Pretende-se evitar que sejam utilizadas estruturas artificiais para gerar um benefício econômico consistente na redução da tributação dos juros, ou em um crédito de imposto. Contudo, essa restrição deve ser aplicada com cautela, para que não sejam atingidas transações legítimas. Devem ser aplicados os testes recomendados da OCDE, especialmente o “teste do motivo” ou “*main purpose test*”, para determinar o principal propósito das partes. Deve ser examinada detidamente a causa jurídica e analisado o propósito econômico pretendido pelas partes para identificar se há, ou não, abuso. Para a aplicação do art. 11, parágrafo 8º da CIT Brasil/Chile é desejável que os Estados-contratantes troquem informações sobre os negócios realizados em seus respectivos territórios e concordância quanto ao propósito elusivo da transação.

Na CIT Brasil/Chile essa cláusula se aplica aos juros e royalties. Em outras CITs mais recentes, celebradas com México, Peru, Rússia, África do Sul, Trinidad & Tobago e Venezuela, a norma de exclusão de benefícios se aplica aos juros, royalties e dividendos, também condicionada ao “teste do motivo”.

4.4.4 Exclusão da Aplicação dos Tratados em Relação a Rendimentos/Pessoas que se beneficiam de Tratamento Tributário Privilegiado

A legislação doméstica dos Estados pode estabelecer incentivos e benefícios fiscais para empresas constituídas sob certas formas, ou que exercem determinadas atividades, ou localizadas em uma área específicas. Não há qualquer irregularidade nesta concessão que, ao contrário, reflete o exercício da soberania tributária.

No entanto, os particulares podem utilizar estruturas que envolvem a constituição de empresas *conduit companies* somente para obter os incentivos fiscais

⁵⁴⁰ Grifos nossos.

domésticos e os benefícios da CITs. Para evitar abusos, a OCDE recomenda que sejam excluídas do escopo da CIT pessoas ou rendimentos que se beneficiem de tratamento fiscal privilegiado (i) e rendimentos que sejam originados de países de tributação favorecida ou que se beneficiem de tratamento fiscal privilegiado e sejam introduzidos em um dos Estados-contratantes após a assinatura do tratado.

Temos esse tipo de regra na CIT Brasil Portugal, cujo protocolo dispõe:

“9. Com referência às Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria e de Manaus, à SUDAM e à SUDENE

Fica entendido que os *benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais* relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tornados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios.”⁵⁴¹

Essa norma exclui do âmbito de aplicação da CIT pessoas constituídas em regiões incentivadas como as Zonas Francas de Portugal (Ilha da Madeira ou de Santa Maria) e do Brasil (Manaus, Sudam, Sudene).

Outro exemplo de exclusão encontra-se no art. 28 da CIT Brasil/África do Sul, que dispõe:

“1. Se, após a assinatura da presente Convenção, um Estado Contratante adotar uma legislação segundo a qual os *rendimentos do exterior* obtidos por uma sociedade:

- a) da atividade de navegação;
- b) da atividade bancária, financeira, seguradora, de investimento, ou de atividades similares; ou
- c) em razão de ser a sede, o centro de coordenação ou uma entidade similar que preste serviços administrativos ou outro tipo de apoio a um grupo de sociedades que exerça atividade empresarial principalmente em outros Estados, *não forem tributados nesse Estado ou forem tributados a uma alíquota significativamente inferior à alíquota aplicada aos rendimentos obtidos de atividades similares no próprio território*, o

⁵⁴¹ Grifos nossos.

outro Estado Contratante não estará obrigado a aplicar qualquer limitação imposta pela presente Convenção sobre seu direito de tributar os rendimentos obtidos pela sociedade dessas atividades no exterior ou sobre seu direito de tributar os dividendos pagos pela sociedade.”⁵⁴²

Disposição semelhante está prevista na CITs celebradas com Peru, Rússia e Venezuela.

A CIT Brasil/Luxemburgo, em seu escopo, exclui do artigo de “pessoas visadas” as holdings luxemburguesas que gozam de privilégios fiscais: “2. *Fica entendido que a Convenção não se aplicará nem à renda nem ao capital das sociedades " holdings " residentes do Luxemburgo que gozem de tratamento fiscal especial em virtude da legislação luxemburguesa vigente, ou de qualquer outra lei similar que entre em vigor no Luxemburgo após a assinatura da Convenção, nem aos rendimentos que um residente do Brasil receba daquelas sociedades, nem às participações deste residente nas mencionadas sociedades.*”

E na CIT Brasil/Trinidad e Tobago – ainda não ratificada – consta cláusula de limitação de benefícios que exclui o *trust* e outras empresas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados: “Esta Convenção não se aplica a nenhuma companhia, “trust” ou sociedade de pessoas residente de um Estado Contratante e de propriedade efetiva ou controle direto ou indireto de uma ou mais pessoas não residentes desse Estado, se o montante do imposto desse Estado incidente sobre os rendimentos da companhia, “trust” ou sociedade de pessoas é substancialmente inferior ao montante do imposto que seria exigido por esse Estado, se todas as ações da sociedade ou todas as participações no “trust” ou todas as quotas da sociedade de pessoas, conforme o caso, fossem de propriedade efetiva de uma ou mais pessoas físicas residentes desse Estado.”

As cláusulas de exclusão de benefícios como são as acima transcritas, embora sejam de fácil interpretação e aplicação, apresentam uma grande desvantagem em relação as demais normas anti-elusivas específicas. A exclusão de benefícios pode

⁵⁴² Grifos nossos.

surtir efeitos em relação a transações normais⁵⁴³, justificadas por causa jurídica e que deveriam, então, estar sujeitas ao tratamento da CIT para evitar a dupla tributação dos rendimentos.

4.4.5 Interposição de Pessoas – *Conduit companies* – *Look-Through Approach*

Para combater o uso de *conduit companies*, a OCDE sugere três métodos: (i) o *look-through approach*⁵⁴⁴, pelo qual uma empresa somente pode ter o tratamento da CIT quando ela é detida ou controlada por pessoas que não são residentes de nenhum dos Estados-contratantes; (ii) o *subject to taxes approach*⁵⁴⁵, que restringe o tratamento da CIT a pessoas jurídicas que estão sujeitas à tributação nos Estado de residência ou (iii) o *channel approach*⁵⁴⁶, que combina os dois requisitos acima, para distinguir transações abusivas, combinando a exigência de que o

⁵⁴³ BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 728-729.

⁵⁴⁴ Comentários da OCDE: “13. A company that is a resident of a Contracting State shall not be entitled to relief from taxation under this Convention with respect to any item of income, gains or profits if it is owned or controlled directly or through one or more companies, wherever resident, by persons who are not residents of a Contracting State.”

⁵⁴⁵ Comentários da OCDE “15. Where income arising in a Contracting State is received by a company resident of the other Contracting State and one or more persons not resident in that other Contracting State a) have directly or indirectly or through one or more companies, wherever resident, a substantial interest in such company, in the form of a participation or otherwise, or b) exercise directly or indirectly, alone or together, the management or control of such company, any provision of this Convention conferring an exemption from, or a reduction of, tax shall apply only to income that is subject to tax in the last-mentioned State under the ordinary rules of its tax law.”

⁵⁴⁶ Comentários da OCDE “17. Where income arising in a Contracting State is received by a company that is a resident of the other Contracting State and one or more persons who are not residents of that other Contracting State

a) have directly or indirectly or through one or more companies, wherever resident, a substantial interest in such company, in the form of a participation or otherwise, or

b) exercise directly or indirectly, alone or together, the management or control of such company any provision of this Convention conferring an exemption from, or a reduction of, tax shall not apply if more than 50 per cent of such income is used to satisfy claims by such persons (including interest, royalties, development, advertising, initial and travel expenses, and depreciation of any kind of business assets including those on immaterial goods and processes).”

capital da empresa seja detido ou controlado por residentes em qualquer dos Estados, com a indício de elusão fiscal⁵⁴⁷.

O *channel approach* é apontado pela OCDE como o método mais efetivo para evitar o uso de *conduit companies*, todavia, está cláusula também atingir transações de negócios regulares, legitimamente realizadas pelas partes. Por isso, a OCDE recomenda qualquer das cláusulas acima seja acompanhada de uma disposição de “*safe harbour*” para assegurar os benefícios da CIT aos contribuintes que estiverem de boa-fé.

Em poucas CITs firmadas pelo Brasil foi incluída a cláusula do *look-through approach*, para combater o uso de *conduit companies*, como está previsto no Protocolo da CIT Brasil/África do Sul:

“2. Uma entidade legal residente de um Estado Contratante e que obtenha rendimentos de fontes no outro Estado Contratante não terá direito nesse outro Estado Contratante aos benefícios da presente Convenção se mais de cinquenta por cento da participação efetiva nessa entidade (ou, no caso de uma sociedade, mais de cinquenta por cento do valor agregado das ações com direito a voto e das ações em geral da sociedade) for de propriedade, direta ou indiretamente, de qualquer combinação de uma ou mais pessoas que não sejam residentes do primeiro Estado Contratante mencionado. Todavia, esta disposição não se aplicará se essa entidade desenvolver, no Estado Contratante do qual for residente, uma atividade empresarial de substância que não seja a mera detenção de títulos ou quaisquer outros ativos, ou a mera prestação de atividades auxiliares, preparatórias ou quaisquer outras atividades similares com respeito a outras entidades associadas.”

Como se depreende, a disposição acima transcrita exclui do âmbito pessoal da CIT pessoas jurídicas que não sejam controladas por residentes em um dos Estados contratantes, contudo, determina que estão a salvo da exclusão empresas que realizem atividades econômicas substanciais em um dos Estados-contratantes⁵⁴⁸.

⁵⁴⁷ BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. v. 14. p. 727.

⁵⁴⁸ Semelhante é a cláusula de limitação de benefícios da CIT Brasil/Israel, art. 25: “1. Uma entidade legal que seja residente de um Estado Contratante e obtenha rendimentos de fontes do outro Estado Contratante não terá direito, no outro Estado Contratante, aos benefícios da presente Convenção, se mais de 50 % da participação beneficiária em tal entidade (ou, no caso de uma sociedade, mais de 50% das ações com direito a voto ou do

Na CIT Brasil/África do Sul não há uma definição do que seria “atividade empresarial de substância”, mas há elementos negativos que excluem a configuração de “atividade empresarial de substância”, como (a) a mera detenção de títulos, ou quaisquer outros ativos; ou (b) a mera prestação de atividades auxiliares ou preparatórias; ou (c) quaisquer atividades auxiliares ou preparatórias prestadas a empresas associadas.

A atividade econômica substancial refere-se à função da empresa em sua estrutura e perante o Estado de residência. Sua presença deve ser analisada caso a caso e comprovada por provas admitidas pela legislação adjetiva, de preferência com a concordância das autoridades competentes de ambos os Estados envolvidos. A presença de atividade econômica substancial indica que o negócio jurídico é dotado de *causa jurídica* e que a interposição daquela empresa tinha uma função coerente na estrutura negocial.

A cláusula do *channel approach* – nos moldes da CIT Brasil/África do Sul – também foi incluída nas CITs firmadas com Peru, Rússia e Venezuela.

Essa cláusula parece-nos um instrumento interessante para evitar o uso de *conduit companies*. Impede a constituição de pessoas jurídicas por residentes em um terceiro Estado, apenas para *treaty shopping*, mas determina que o tratamento da CIT será preservado para pessoas jurídicas que realizem uma atividade empresarial de substância. Impõe que seja analisada a causa jurídica e observado o propósito econômico da transação.

capital da sociedade) forem detidos, direta ou indiretamente, por qualquer combinação de uma ou mais pessoas que não forem residentes de um Estado Contratante.

A disposição deste parágrafo não se aplicará se tal entidade desenvolver, no Estado Contratante de que seja residente, uma atividade empresarial substancial que não seja a mera detenção de ações, títulos ou outros ativos.”

4.4.6 Companhias Constituídas por Artistas – *Artiste-Companies*

De acordo com o modelo da OCDE, os lucros auferidos por pessoas físicas artistas e desportistas⁵⁴⁹ devem ser tributados no local em que estes exercem suas atividades⁵⁵⁰, em contraste, o lucro das empresas é – via de regra – tributado exclusivamente no respectivo Estado de residência, nos termos do art. 7.

Por isso, tornou-se prática comum a constituição de pessoas jurídicas por artistas e desportistas⁵⁵¹, que escolhiam uma jurisdição de baixa tributação para constituí-las, de modo a ter seus rendimentos concentrados nesta localidade e não tributados no local em que realizaram suas atividades.

Diversas CITs celebradas pelo Brasil contêm uma norma anti-elusiva que permite a desconsideração de pessoas jurídicas constituídas por artistas e desportistas. Tomemos como base o art. 17, parágrafo 2º, da CIT Brasil/Finlândia:

“2. Quando os rendimentos de atividades pessoais exercidas, nessa qualidade, por um profissional de espetáculos ou um desportista forem atribuídos não ao próprio profissional de espetáculos ou desportista, mas a outra pessoa, esses rendimentos serão tributáveis no Estado Contratante em que são exercidas as atividades do profissional de espetáculos ou do desportista, não obstante as disposições dos Artigos 7, 14 e 15.”

Trata-se de uma ficção jurídica que permite a desconsideração da pessoa jurídica e a tributação dos rendimentos nos termos do art. 17, ou seja, no local em que são realizadas as atividades profissionais do artista ou desportista. É uma exceção ao art. 7, que determina que a tributação dos lucros das empresas cabe exclusivamente ao Estado de residência.

⁵⁴⁹ ANTÓN, Fernando Serrano. La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas profesionales. Especial referencia al modelo de convenio OCDE, normativa española y comunitaria. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 159-188.

⁵⁵⁰ “1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.”

⁵⁵¹ BELLAN, Daniel Vitor. *Tratados internacionais contra dupla tributação – regime jurídico aplicável aos rendimentos de pessoa física*. Tese de Doutorado apresentada à PUC/SP, edição particular, 2008, p. 98-105.

Essa norma anti-elusiva específica está prevista na maioria das CITs que o Brasil é signatário, com exceção da Argentina, França e Luxemburgo.

Os Comentários da OCDE esclarecem que a disposição do art. 17, § 2º, não impedira a aplicação de normas anti-elusivas internas no Estado da fonte, que permitiriam a requalificação dos rendimentos para imputá-los à pessoa física, desconsiderando a personalidade jurídica da *artiste-company* para fins fiscais. Não obstante, no Brasil, em uma relação internacional protegida por uma CIT somente haveria a possibilidade de atribuição dos rendimentos à pessoa física do artista ou desportista se ficasse comprovada fraude ou simulação⁵⁵².

4.5 CONCLUSÕES SOBRE AS NORMAS ANTI-ELUSIVAS VEICULADAS NAS CITs

As normas veiculadas pelas CITs devem ser interpretadas de acordo com seu propósito (evitar a evasão e elusão fiscal) e no contexto, de forma finalística e sistemática, respeitando o princípio da boa-fé consagrado pela Convenção de Viena. Na ausência de definição dos conceitos mencionados nas normas internacionais, os intérpretes devem observar o texto e o contexto das CITs e recorrer aos Comentários da OCDE. É igualmente desejável a troca de informações e a instauração de um procedimento amigável para que haja concordância das autoridades fiscais de ambos os Estados-contratantes, com a finalidade de alcançar uma definição uniforme do conceito previsto na CIT.

Normas que permitem a aplicação de leis anti-elusivas domésticas autorizam que as autoridades fiscais desconsiderem e requalifiquem os negócios internacionais dos contribuintes com aparo das leis anti-elusivas domésticas, afastando os efeitos próprios do art. 98 do CTN (i.e. a prevalência das CITs).

⁵⁵² Se a relação jurídica envolvesse apenas residentes no Brasil, sujeita exclusivamente às leis brasileiras, a conclusão poderia ser diferente, como ocorreu no Acórdão nº 104-20915, que imputou ao Luis Felipe Scolari os rendimentos obtidos como técnico do Palmeiras, por se tratar de atividade personalíssima e notória, embora no contrato figurasse uma empresa de propriedade de Scolari. O Conselho desconsiderou a personalidade jurídica da sociedade para fins fiscais, embora admitisse a ausência de simulação.

São raras as normas gerais anti-elusivas previstas nas CITs. Tais normas têm escopo amplo e permitem que sejam negados os benefícios da CIT às transações reputadas como *abusivas*. Estas normas devem ser aplicadas de forma restrita, para atingir apenas os negócios internacionais que são carentes de *causa jurídica* e que apresentam artificialidades. A legalidade, a tipicidade e a segurança jurídica que pautam nosso sistema jurídico exigem que seja prescrito nas CITs um critério preciso para identificação de negócios *abusivos*, impedindo que haja discricionariedade por parte das autoridades fiscais.

O teste do motivo ou “*main purpose test*” recomendado pela OCDE é um método que estaria em consonância com nosso ordenamento jurídico, na medida em que permite a identificação da *causa jurídica*. Ademais, é importante que a aplicação das normas gerais anti-elusivas veiculadas pelas CITs seja precedida de um procedimento amigável ou da troca de informações entre as autoridades fiscais do outro Estado, para que haja uma interpretação uniforme e harmônica, com a concordância de ambos os Estados envolvidos.

Normas que estabelecem o procedimento amigável ou a troca de informações como instrumentos para evitar a evasão e a elusão fiscal admitem interpretação extensiva, para abranger outros tributos que não sejam objeto da CIT. Ainda que não esteja expresso no texto, a troca de informações e o procedimento amigável podem ser amplamente utilizados pelas autoridades fiscais de ambos os Estados-contratantes, tendo em vista que são instrumentos imprescindíveis para permitir a execução das normas domésticas e para combater o uso ilegal de países de tributação favorecida. Também é desejável que o Brasil inclua em suas futuras CITs normas que impõem o dever de prestar assistência na arrecadação, como sugerido no modelo da OCDE.

As normas anti-elusivas específicas previstas nas CITs devem ser aplicadas de forma restrita para atingir exclusivamente condutas que estão descritas em suas hipóteses de incidência. Usualmente uma norma anti-elusiva específica não

exigem tanto esforço hermenêutico quanto uma geral, pois há indicação clara do fato jurídico que ela pretende alcançar, em seu antecedente.

Normas anti-elusivas específicas veiculadas pelas CITs representam mecanismos importantes para evitar o *treaty shopping*, especialmente a cláusula do beneficiário efetivo, que afasta os benefícios da CIT para tributação de juros, royalties e dividendos que não são pagos a um beneficiário efetivo residente em um dos Estados-contratantes e; a cláusula que prevê o *look-through approach* autorizando que seja negado o benefício da CIT à determinadas empresas que não são detidas por residentes em um dos Estados-contratantes; salvo quando esta empresa exerce atividade econômica substancial no Estado em que reside. Essas duas cláusulas apresentam conceitos como “beneficiário efetivo” e “atividade econômica substancial” que não são definidos pelas normas da CIT e devem ser interpretados de acordo com o contexto e os Comentários da OCDE. Se necessário, as autoridades fiscais dos Estados-contratantes podem se valer do procedimento amigável e da troca de informações para acordar uma definição harmônica desses conceitos.

A cláusula de exclusão de benefícios, que impede que o tratamento da CIT seja estendido a certos rendimentos ou pessoas que já gozam de um regime fiscal privilegiado, deve ser interpretada restritivamente, limitando-se às pessoas e aos rendimentos expressamente mencionados.

A aplicação da cláusula que exclui os benefícios para os dividendos, juros e royalties pagos artificialmente, com o objetivo de *treaty shopping*, pressupõe o “*main purpose test*”, ou seja, o exame da *causa jurídica*, levando em conta o propósito econômico.

Por conseguinte, para a interpretação e correta aplicação das normas anti-elusivas veiculadas nas CITs, as autoridades fiscais devem ter como diretriz o objetivo dessas normas internacionais, i.e., impedir a evasão e evitar a elusão fiscal; para que seus benefícios sejam negados a negócios jurídicos artificiais, mas garantidos às transações internacionais motivadas por uma *causa jurídica* e que apresentem um estrutura negocial coerente.

5 - CONCLUSÕES FINAIS

1. O art. 98 do Código Tributário Nacional e o princípio do *pacta sunt servanda* determinam que as normas internacionais prevalecem sobre as normas domésticas, em caso de conflito.

2. Se um Estado editar normas que limitem ou afastem a disciplina de tributação dos rendimentos veiculada pelas CITs, incorrerá na condenável prática de *treaty override*, que consiste no descumprimento das obrigações pactuadas pela introdução de normas posteriores incompatíveis com as CITs, e violará o princípio da *pacta sunt servanda*.

3. Não obstante a existência de normas anti-elusivas gerais ou específicas domésticas, o tratamento específico estabelecido em uma CIT deve prevalecer para os impostos e pessoas que estão contemplados em seu escopo; exceto se houver provas concretas de *evasão fiscal* praticada por atos ilícitos de fraude e simulação, mediante a interposição de pessoas (*conduit companies*), com a única finalidade de permitir a aplicação da CIT, que seria, de outro modo, inaplicável (*treaty shopping*). Isto porque, a prática de evasão fiscal é ilícito contrário ao propósito das CITs, ao princípio da boa-fé consagrado pela Convenção de Viena, aos princípios gerais de direito internacionalmente adotados, às normas de direito privado e de direito tributário domésticas.

4. O art. 149 do CTN impõe a desconsideração dos negócios jurídicos praticados com fraude ou simulação, impedindo a evasão fiscal. O art. 116, parágrafo único, do CTN, inovou a ordem jurídica brasileira; não é apenas uma norma anti-evasiva, pois permite a desconsideração de atos com aparência lícita, mas cuja causa jurídica é falsa, ilícita ou ausente, praticados exclusivamente para propiciar economia de tributos.

5. O art. 116, parágrafo único, do CTN, é a norma geral anti-elusiva prescrita no nosso sistema jurídico, no entanto, tal norma ainda é inaplicável face à ausência regulamentação que indique os critérios e procedimentos que devem guiar a

conduta dos agentes fiscais. Padece de ineficácia técnica sintática. A regulamentação desse dispositivo é imprescindível para atender os princípios da segurança jurídica, da certeza do direito, da legalidade, da tipicidade. Ao regulamentá-lo, deverão ser adotados critérios discriminantes que permitam a identificação precisa de condutas elusivas e condutas elisivas: a causa jurídica e a compatibilidade da estrutura negocial.

6. Os vícios da *causa* consubstanciados em *fraude* e *simulação* implicam nulidade do negócio jurídico, nos termos do art. 166 e 167 do Código Civil. O ato ou negócio jurídico nulo é incompatível com as regras do direito privado acima e não pode surtir os efeitos jurídicos a que se propõe.

7. Em que pese a importância do exame da *causa jurídica*, individualmente, este elemento não é suficiente para distinguir entre atos elusivos e elisivos, na medida em que a elusão fiscal envolve atos que tendem ocultar eventuais vícios sob uma aparência de licitude. Estruturas complexas, operações seqüenciais, negócios jurídicos indiretos ou atípicos que são largamente utilizados no âmbito internacional, são instrumentos podem ser manipulados para ocultar a ausência ou divergência de causa jurídica.

8. A causa jurídica deve ser analisada em toda sua complexidade, levando-se em conta o elemento econômico, o *business purpose* que motiva o contribuinte. De fato, as empresas compram e vendem para quem lhes oferece o melhor preço; contratam pessoas intermediárias para desenvolver novos negócios e expandir suas atividades; adquirem os ativos de seus concorrentes, para aumentar sua participação no mercado; reorganizam sua estrutura societária, mediante cisão, fusão ou incorporação; investem em outras sociedades; estabelecem ou fecham filiais; sempre movidas por propósitos econômicos. O exame da causa e da coerência do negócio não será completo sem considerá-los.

9. A proposta do presente estudo não é interpretar o direito conforme a realidade econômica (ou os efeitos econômicos dos fatos), mas sim interpretar o direito tributário com respeito aos institutos, tipos e formas do direito privado, que não admite a subsistência de atos sem *causa jurídica*. A identificação da *causa jurídica*

compreende também a análise de elementos ou do propósito econômico pretendido, para avaliar a coerência deste com a forma ou o tipo do direito privado utilizado. A identificação da *causa jurídica* compreende também a análise de elementos ou do propósito econômico pretendido, para avaliar a coerência deste com a forma ou o tipo do direito privado utilizado. A causa jurídica é um critério preciso, seguro e adequado à praticabilidade do direito tributário e à fenomenologia jurídica para classificar os fatos jurídicos como evasão, elusão ou elisão fiscal; de acordo com o programa e o código próprio do sistema jurídico, em sua completude, ou seja, levando-se em consideração seus aspectos econômicos.

11. Trata-se de interpretação teleológica/sistemática que parte do texto constitucional (que garante o livre exercício da atividade econômica, a concorrência leal, o direito a uma sociedade justa e solidária, o dever de contribuir na medida de sua capacidade econômica, os princípios da tipicidade e legalidade); leva em consideração as normas do Código Tributário Nacional (arts. 109, 110, 149 e 150, que negam os efeitos próprios aos atos que forem praticados com dolo, fraude ou simulação) e regras de direito privado (especialmente os arts. 166 e 167 do Código Civil) para compreensão do fato jurídico tributário em toda sua complexidade.

12. A metodologia que aqui se propõe é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico, na medida em que: (i) não se propugna a superveniência do evento econômico e a desconsideração do fato jurídico, mas a ineficácia do fato jurídico para surtir os efeitos que se propõe, na forma do direito privado, quando ausente sua causa; (ii) pretendemos, sim, que sejam cumulados critérios jurídicos – a causa e sua coerência com a forma e o conteúdo da estrutura negocial – sem ignorar o aspecto econômico inerente; (iii) essa interpretação não esbarra na tipicidade, na legalidade estrita, nem implica analogia, mas sim a adequada aplicação do direito, em respeito à capacidade contributiva.

13. A liberdade de escolha e a autonomia dos particulares é consequência dos princípios consagrados pela Constituição Federal, especialmente o livre exercício da atividade econômica, o direito à propriedade, a estrita legalidade, a

tipicidade cerrada, na capacidade contributiva, a segurança jurídica e a certeza do direito. Conseqüentemente, não pode a Administração requalificar atos ou negócios jurídicos baseando-se apenas e tão somente nos efeitos econômicos obtidos ou segundo os interesses arrecadatários. A desconsideração dos negócios do contribuinte e sua requalificação pressupõem a existência de provas contundentes que demonstrem: (i) a inexistência de *causa jurídica* ou (ii) sua incoerência com a estrutura, o conteúdo e o propósito econômico dos atos.

14. No âmbito internacional, a evasão e a elusão serão, via de regra, realizadas pela manipulação dos critérios de conexão ou mesmo pela utilização de meios artificiais para manipulação do objeto, dos sujeitos, da estrutura negocial ou de quaisquer outros elementos (o preço, por exemplo) que denotem inconsistência entre o conteúdo, a causa e a forma do negócio jurídico praticado.

15. O procedimento de escolha da jurisdição fiscal mais favorável é mecanismo para elusão fiscal internacional que permite a sujeição (a) às normas jurídicas domésticas de um outro Estado, mais benéficas ao contribuinte (*rule shopping*), ou (b) o uso abusivo dos tratados, denominado *treaty shopping*, que é condenado pela doutrina e pelas recomendações da OCDE e vem sendo combatido por normas anti-elusivas específicas, veiculadas nas CITs, que serão analisadas a seguir.

16. Na inexistência de normas internacionais específicas (CIT), os negócios internacionais estão sujeitos às normas anti-elusivas domésticas, logo, o *exame da causa jurídica* e da *coerência negocial* são determinantes para justificar sua validade e seus efeitos tributários.

17. Não obstante, quando houver uma CIT aplicável, o tratamento fiscal previsto nas normas internacionais se sobrepõe às normas domésticas, nos termos do art. 98 do CTN e do *pacta sunt servanda*. Por conseguinte, a norma geral anti-elusiva não pode anular os benefícios previstos em CIT, exceto se estes benefícios forem obtidos por intermédio de atos *ilícitos*, eivados de *fraude* ou *simulação*, comprovados por provas contundentes (coletadas até pela troca de informações). Atos *evasivos* são contrários ao propósito das CITs, ao princípio da boa-fé consagrado na Convenção de

Viena e às normas jurídicas internas, logo não podem ser preservados, nem surtir os efeitos pretendidos pelas partes.

18. No entanto, as normas anti-elusivas domésticas não autorizam que sejam negados os benefícios de um CIT para uma transação lícita envolvendo partes residentes nos Estados-contratantes, mesmo que seja a operação utilize uma estrutura comumente adotada para o uso *conduit companies* ou *stepping-stone*. Para combater a interposição artificial de pessoas cuja única finalidade é obter os benefícios de uma CIT (*treaty shopping*) a OCDE sugere a inclusão normas anti-elusivas gerais e específicas na própria CIT, como a cláusula do beneficiário efetivo, limitação de benefícios e outras.

19. No ordenamento pátrio pautado pela legalidade, tipicidade, capacidade contributiva; as normas anti-elusivas específicas, com suas ficções e presunções absolutas, devem ser aplicadas excepcionalmente. O exame da causa jurídica – com a análise do propósito econômico – e da coerência negocial deve estar presente também na aplicação de normas anti-elusivas específicas; tais como o regime de tributação das operações realizadas com residentes em país de tributação favorecida, as normas de controle de preços de transferência e a transparência fiscal internacional.

20. Quando é aplicável uma CIT, as normas anti-elusivas específicas veiculadas pelas leis brasileiras devem ser interpretadas de modo compatível com a CIT; poderão ser limitadas ou afastadas pela prevalência das normas internacionais.

21. O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 não poderá prevalecer em relações protegidas por uma CIT, uma vez esta norma é incompatível com interpretação sistemática do art. 7º, §1º, do art. 10, § 1º e do art. 10, § 5º do modelo da OCDE; quando não estiverem presentes evidências de artificialidades, do uso abusivo da controlada e da concentração de riquezas fora do alcance do Fisco brasileiro.

22. As regras de controle de preços de transferência da Lei nº 9.430/96 devem ser aplicadas exclusivamente às empresas associadas e de acordo com o padrão

at arm's length na forma do art. 9 da CIT, respeitados os limites objetivo (vínculo societário direto ou indireto) e subjetivo (presença de vantagem anormal). O tratamento tributário conferido pela CIT, as *formas e os tipos* dos negócios praticados pelos contribuintes somente podem ser desconsiderados quando houver provas contundentes de evasão fiscal, com a prática de atos ilícitos de simulação ou fraude.

23. As normas veiculadas pelas CITs devem ser interpretadas de acordo com seu propósito (evitar a evasão e elusão fiscal) e no contexto, de forma finalística e sistemática e observando o princípio da boa-fé consagrado pela Convenção de Viena. Na ausência de definição dos conceitos mencionados nas normas internacionais, os intérpretes devem observar o texto e o contexto das CITs e recorrer aos Comentários da OCDE. É igualmente desejável a troca de informações e a instauração de um procedimento amigável para que haja concordância das autoridades fiscais de ambos os Estados-contratantes, com a finalidade de alcançar uma definição uniforme e harmônica do conceito previsto na CIT.

24. Para a interpretação e correta aplicação das normas anti-elusivas veiculadas nas CITs, as autoridades fiscais devem ter como diretriz o objetivo destas normas internacionais, i.e., evitar a elusão fiscal; a fim de que seus benefícios sejam negados a negócios jurídicos artificiais, mas garantidos às transações internacionais motivadas por uma *causa jurídica* e que apresentem um estrutura negocial coerente. É desejável que a aplicação das normas anti-elusivas seja precedida do “*main purpose test*” que exige a identificação da causa jurídica, com análise do propósito econômico pretendido pelas partes, combinado com outro teste que demonstre a compatibilidade do conteúdo e da estrutura negocial adotada.

6 - BIBLIOGRAFIA

ABRAHAM, Marcus. O sigilo fiscal e os acordos internacionais para o combate a evasão, a elisão e a sonegação fiscal. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 775.

ADONNINO, Pietro. La Pianificazione fiscale internazionale. In: UCKMAR, Victor (coord.); *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: CEDAM, 1999, p. 86.

ADONNINO, Pietro. *Non-discrimination rules in international taxation*. Cahiers de droit fiscal international, Amsterdam: IFA, 1993, v. LXXVIIIb, t.II, p. 223.

ALLORIO, Enrico. *Diritto processuale tributario*. 4. ed. Torino: Unione tipografico, 1962.

ALMEIDA, Aluisio. Tax havens: an analysis of the OECD work with policy recommendations. Dissertação apresentada para Ford Public Policy – University of Michigan, jul/2004: Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/TrabAcademicos/Textos/AloisioTaxHavens.pdf>

ALTAMIRANO, Alejandro C.. La planificación tributaria desde la perspectiva de la economía de opción (vinculaciones entre la elusión tributaria y la LPT). In: ALTAMIRANO, Alejandro C. (coord.); RUBINSKA, Ramiro M. (coord.). *Derecho penal tributario*. Barcelona: Marcial Pons, 2008. p. 207-238.

AMATUCCI, Fabrizio. *Il principio di non discriminazione fiscale*. Padova: CEDAM, 2003. (Il diritto tributario, n. 1, v. 87).

AMENDOLA, Antonio. Análise do Método do Crédito de Imposto como Medida Unilateral para Evitar a Dupla Tributação das Empresas no Brasil. In TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado II*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 292.

ANTÓN, Fernando Serrano. La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas profesionales. Especial referencia al modelo de convenio OCDE, normativa española y comunitaria. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 159-188.

ASCARELLI, Tullio. O negócio indireto. In: *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001, p. 156.

ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário* (Notas Taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP). São Paulo: RT, 1978, p. 459-476.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos: sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Trotta, 2000.

AURICCHIO, Prof. Alberto. MIRANDA, Fernando de (Trad.). *A simulação no negócio jurídico: premissas gerais*. Coimbra: Coimbra, 1964. . (Coleção Coimbra Editora).

VERY JONES, John. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model. *British Tax Review*, 1984.

VERY JONES. John. The relationship between the mutual agreement procedure and internal law. *EC tax review* 1999/1 p. 4.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Igualdade tributária: estrutura, elementos, dimensões, natureza normativa e eficácia*. São Paulo: USP, 2006.

ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico e declaração negocial: noções gerais e formação da declaração negocial*. [São Paulo]: [s.n.], 1986.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital of 1992*. 2. ed. London: Sweet & Maxwell, 1994.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Misabel de Abreu Machado Derzi (anot.). Rio de Janeiro: Forense 1999.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BALZANI, Francesca. El concepto "Transfer Pricing". In: UCKMAR, Victor (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 1998. p. 645-659.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. As novas perspectivas da soberania. Reflexos no direito interno, no direito internacional e no direito comunitário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005. p. 335-389.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luis Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 2. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Lejus, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 2002.

BELLAN, Daniel Vitor. *Tratados internacionais contra dupla tributação – regime jurídico aplicável aos rendimentos de pessoa física*. Tese de Doutorado apresentada à PUC/SP, edição particular.

BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BETTI, Emilio. MIRANDA, Fernando de (Trad.). *Teoria geral do negócio jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora, 1969.

BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1940.

BIANCO, João Francisco. Norma geral antielisão - aspectos relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 145-160.

BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BIFANO, Elidie Palma. *O mercado financeiro e o imposto sobre a renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BLUMENSTEIN, Ernet. BLUMENSTEIN, Irene (Pref.); FORTE, Francesco (Trad.). *Sistema di diritto delle imposte*. Milano: Giuffré, 1954.

BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 248.

BOITEUX, Fernando Netto. *As sociedades coligadas, controladora, controladas e a tributação dos lucros obtidos no exterior*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 105, p. 20 e ss.

BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BORGES, José Souto Maior. Direitos Humanos e Tributação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. II São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 42.

BORGES, José Souto Maior. Elisão fiscal (CTN, art. 116, parágrafo único – 104/01). Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2003, nº 1, jan.-fev., p. 124-36.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT/EDUC, 1975.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária – Uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, Souto Maior. Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002 : Brasília). *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

BRIGAGÃO, Gustavo; LYRA, Bruno. Transfer pricing - regras brasileiras frente aos tratados internacionais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 433-458

BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, 2007. v. 14.

BUHLER, Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Madrid: Estudios de Derecho Financiero, 1968.

CAIELLA, Pascual. Problemas relativos a la compatibilización de los derechos constitucionales y el derecho comunitario. In: SUNDFELD, Carlos Ari e VIEIRA, Oscar Vilhena (coord.). *Direito Global*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 63.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia contratual e direito tributário: a norma geral anti-elisão*. Coimbra: Almedina, 2008.

CANARIS, Claus-Wilhelm. CORDEIRO, A. Menezes (Trad.). *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CANOTILHO, J.J. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1992.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e Evasão Fiscal. *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e evasão*. In: MARTINS, Ives Gandra Martins (coord.); PENTEADO, João Caio Goulart (Colab.); MARAFON, Plinio José (Colab.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária; [s.l.]: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988. p. 1-111 (Caderno de pesquisas tributárias, n. 13).

CARRAZA, Elizabeth Nazar. *IPTU & progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. Curitiba: Juruá, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Fabio Junqueira e MURGEL, Maria Inês. Preços de Transferência – Presunção de Evasão Fiscal e Inexistência de Indicação do Método para Determinação dos Preços. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) e ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 145.

CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. In: UCKMAR, Victor (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 1998. p. 699-713.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 855-863.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles e LOBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões Controvertidas em Matéria Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 37.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASÁS, José Osvaldo. La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 275-330.

CASTILLO BLANCO, Federico A. *La protección de confianza en el derecho administrativo*. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 1998.

CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid, Civitas, 1997, p. 339.

CATÃO, Marcos André Vinhas. A "cláusula de beneficiário efetivo". Limites à sua aplicação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 423-436

CLARI, María Luisa Carrasquer. *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant lo blanch, 2002.

CLARKE, Giles. *Offshore tax planning*. 12. ed. London: Lexis Nexis, 2005. .

CLAVERÍA GOSÁLBEZ, Luis Humberto. *La causa del contrato*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1998. 319p. (Studia Albornotiana, v.LXX).

COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 259-273.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O parágrafo único do art. 116, CTN e o Direito Comparado*. São Paulo: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior. Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 130, p. 135 e ss.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a Boa-fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 117, p. 109.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 279-304.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Questões diversas sobre a tributação dos combustíveis - PIS, COFINS, CIDE e ICMS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); CATÃO, Marcos André Vinhas (coord.). *Tributação no setor de petróleo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 33.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança jurídica e mutações legais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 402-431.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. 108p.; MOCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1993. p. 3-51.

COOTER, Robert. ULEN, Thomas. *Law & Economics*. Boston: Pearson Addison Wesley, 2008.

CORTEZ, Paulo Roberto. Os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da capacidade contributiva em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Direito tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 733-766.

COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva (coord.); ROSAS, Roberto (coord.); AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005. p. 873-883.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

COURINHA, Gustavo Lopes. *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*. Coimbra: Almedina, 2004.

DANTAS JUNIOR, Aldemiro Rezende. *Teoria dos atos próprios no princípio da boa-fé*. Curitiba: Juruá, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 205-232.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Capacidade contributiva e tempo. Presunções e ficções. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte: ABRADT e Del Rey, vol. 8, p.21 e ss.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Buena fe en el Derecho Tributario. In: PISTONE, Pasquale (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2005. p. 265-281.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. Tratados internacionais – OMC e Mercosul. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 27, p. 35.

DIREITO, Carlos Alberto Menezes. *Estudos de direito público e privado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 107-125.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Da Lei Tributária no Tempo*. São Paulo: Oficinas e Editora Obelisco Ltda., 1968.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elementos de Direito Tributário* (Notas Taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP). São Paulo: RT, 1978, p. 447 e ss.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ENGELLEN, Frank. *Interpretation of tax treaties under international law*. Amsterdam: IBFD, 2004.

ESPADAFOR, Carlos Maria. El traslado de la residencia a um paraíso fiscal. *Revista de Información fiscal*, março/abril 2005. Valladolid: Lex Nova, 55-59.

FALCÃO, Amílcar Araújo. *Direito Tributário Brasileiro (Aspectos concretos)*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

FALCÃO, Amilcar Araujo. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 238. *Elementos de Direito Tributário* (Notas Taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP). São Paulo: RT, 1978, p. 447 e ss

FALCÃO, Amilcar Araujo. *Fato gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 23.

FALCÃO, Amilcar Araujo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, abril/junho 1955, Rio de Janeiro, p. 31-34.

FALCÃO, Amilcar Araujo. *Introdução ao Direito Tributário – Parte Geral*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1959, p. 107 e

FALCÃO, Amílcar. BALEEIRO, Aliomar (Pref.). *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 94p.

FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*. Torino: 1991.

FAVEIRO, Vitor Antonio Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal português*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1984.

FEBBRAJO, Alberto e TEUBNER, Gunther. Autonomy and regulation in the autopoietic perspective and introduction. In: TEUBNER, Gunther; FEBBRAJO, Alberto. *State, law, and economy as autopoietic systems: regulation and autonomy in a new perspective*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1992. p. 390-415.

FERRAGAUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. Evasão, elisão fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 759-780.

FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação - qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal?. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 447-523.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opcion, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *Revista Técnica Tributária*, [s.l.], n. 52. p. 33-62. s.d.

FERRI, Giovanni B.. Equivoci e verità Sul negozio giuridico e sulla sua causa. *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, Milano, v. 85, n. 2. p. 171-191. abr./jun.. 2008.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. O princípio da moralidade administrativa e o direito tributário. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito administrativo e constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 417-433.

FINNERTY, Chris. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD Netherlands: [s.n.], 2007.

FISCHER, Octavio Campos. Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 439-461.

FRANCO, Francisco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999.

FRANZÈ, Roberto. El régimen de imputación de las rentas de los sujetos controlados no residentes: controlled foreign companies legislation. In: UCKMAR, Victor (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 1998. p. 979-988.

FRIEDMAN, David D.. *Law's order: what economics has to do with law and why it matters*. New Jersey: Princeton, 2000.

GALARZA, César J.. La teoría de la causa en el derecho tributario y su vinculación con el criterio de la realidad económica. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 429-456.

GALLO, Franco. Elisão, Economia de Imposto e Fraude à lei. *Revista de Direito Tributário* nº 52, p. 9.

GALVÃN, Gemma Sala. *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributário*. Valencia: Tirant le Blanch, 2003.

GARBARINO, Carlo. *La tassazione del reddito transnazionale*. Padova: CEDAM, 1990.

GARCIA NOVOA, Cesar. El principio de no discriminación en materia tributaria. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.) *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 339-370.

GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 2000. 303p.

GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielisiva*. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 2004.

GARCIA NOVOA, César. Transparencia fiscal internacional y subcapitalización. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributario Internacional Aplicado*, vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 654.

GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 255-325.

GEORGAKOPOULOS, Nicholas L. *Principles and Methods of Law and economics: basic tools for normative reasoning*. New York: Cambridge, 2005.

GIANNINI, Achille Donato *apud* TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, vol. 4. p. 128.

GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio dellla capacità contributiva*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961.. (Università di Catania: Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza, n. 39).

GIACOMETTI, Paolo. Italy: Italian CFC regime - a new interpretation of the business test exemption. In: *International Tax Review*. July/August 2009. Disponível em <http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=25441&SID=721198&TYPE=20>; consultado em 04.08.2009.)

GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GOMES, Nuno Sá. *Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1997. 356p. (Cadernos de ciência e técnica fiscal, n. 177).

GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1998.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Planejamento tributário internacional*. In: IBET *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

GONÇALVES, José Arthur Lima. Imposto sobre a renda – Resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 74, p. 70 e ss.

GONÇALVES, Jose Arthur Lima. Certos Aspectos da Disciplina dos Preços de Transferência em face do Ordenamento Constitucional Brasileiro. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) e ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 219.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *El fraude de ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1993.

GRECO, Marco Aurelio e PONTES, Helenilson. *Inconstitucionalidade da lei tributária – repetição de indébito*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 12.

GRECO, Marco Aurelio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 181-204.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002 : Brasília). *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

GRIZIOTTI, Benvenuto. JARACH, Dino (Trad.). *Principios de ciencia las finanzas*. Buenos Aires: Editorial DEPALMA, 1949.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

GUIMARÃES, Vasco Branco. *A responsabilidade civil da administração fiscal emergente da obrigação de imposto*. Belo Horizonte: Forum, 2007.

GUZMÁN BRITO, Alejandro. *Acto, Negocio, Contrato y Causa en la tradición del derecho Europeo e Iberoamericano*. Navarra: Thomson Aranzadi, 2005.

HARTZ, Wilhelm. MACHADO, Brandão. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HERDIN-WINTER, Judith. Exchange of Information and Legal Protection: DTC and EC Law. In: LANG, Michael (Ed.); SCHUCH, Josef (Ed.); STARINGER, Claus (Ed.). *Tax treaty law and ec law*. Amsterdam: Kluwer Law, 2007. p. 260-261.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.

HOHN, Ernst. Evasão do imposto e tributação segundo os princípios do estado de direito. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 283-301.

HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*. Amsterdam: IBFD, 2007.

HOLMES, Kevin. *The Concept of Income. A multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD, 2000.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e Autolancamento*. São Paulo: Dialética, 1997.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002

HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e sua imprescindibilidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 593-602.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

JARACH, Dino. CAMPOS, Dejalma de (Trad.). *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 102

JOBIM, Eduardo. A troca de informações no direito tributário internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 475-508.

JORGE COVIELLO, Pedro. *La protección de la confianza del administrado: Derecho Argentino y Derecho Comparado*. Buenos Aires: Abeledo - Perrot, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LALANNE, Guillermo A. El fraude a la ley tributaria y economía de opción. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 220.

LAPATZA, Jose J. Ferreiro et al. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1989.

LARENZ, Karl. *Base del negocio jurídico y cumplimiento de los contratos*. Granada: Comares, 2002. 212p.

LARKING, Barry (Ed.). *IBFD international tax glossary*. 5. ed. Amsterdam: IBFD, 2005.

LEHNER, Moris. The national power of taxation and the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the ec treaty. In: CARVALHO, Paulo de Barros; TÔRRES, *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra, 2003. p. 599-620.

LEHNER, Moris. The National Power of Taxation and The Fundamental Freedoms And Non-discrimination Clauses of the EC Treaty. *Revista de Direito Tributário* 83, p. 87.

LEVENE, César . El concepto de beneficiario efectivo. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 733 e 742.

LOIS ESTÉVEX, José. La definición del fraude a la ley. In: *Fraude contra derecho*. Madrid: Civitas, 2001. p. 188-195.

LOSADA, Soraya Rodríguez. La cláusula de beneficiario efectivo en el derecho tributario internacional como instrumento antielusorio. In: *Memorias de las XXIV jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Isla de Margarita - Venezuela - octubre, 2008*: tema I: la elusión fiscal y los medios para evitarla. Caracas: Instituto

Latinoamericano de Derecho Tributario; [s.l.]: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2008. p. 955-971.

LOURENÇO, Vladimir Rossi. *Revista de Direito Tributário* n° 165, p. 167.

LOUSA, Manuel Gutiérrez. El régimen fiscal de los precios de transferencia en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. In: ONDARZA, José A. Rodríguez (coord.) e PRIETO, Ángel Fernández (coord.). *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2003, p. 332.

LUENGO, Javier García. *El principio de la protección de la confianza en el derecho administrativo*. Madrid: Civitas, 2002.

LUHMANN, Niklas. *Sistema jurídico y dogmática jurídica*. Madrid: Centro de Estudios constitucionales, 1983.

LUHMANN, Niklas. The coding of the legal system. In: TEUBNER, Gunther; FEBBRAJO, Alberto. *State, law, and economy as autopoietic systems: regulation and autonomy in a new perspective*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1992, p. 145-185.

LUPI, Raffaello. Principi generali in tema di C.F.C. e radicamento territoriale delle imprese. *Rassegna Tributaria*. Roma: ETI, 2000, a. XLIII, n° 6, nov.-dic., p. 1730-9.

LUQUI, Juan Carlos. *La obligación tributaria*. Buenos Aires: De Palma, 1989.

MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MACIEL, Taísa. Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 201-238.

MAIA, Mary Elbe Queiroz. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.

MAIWALD, Manfred. *Conocimiento del ilícito y dolo el derecho penal tributario*. Buenos Aires: Ad-hoc, 1997. 103p.

MANEIRA, Eduardo. *O Princípio da Não-Surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MANZONI, Ignacio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Turim: Giappichelli, 1965.

MARCO, Eugenio de. *Percorsi del "nuovo costituzionalismo"*. Milano: Giuffrè, 2008.

MARINO, Giuseppe. Paradisi societari e paradisi fiscali: norme di contrasto o contrasto tra norme. *Rivista di Diritto Tributario*. Milao: Giuffrè, p. 973-969.

MARINO, Giuseppe. I nuovi confini dei paradisi fiscali. *Rassegna Tributaria*, 3/2008. Roma: ETI, 2008.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.. Metodología y derecho financeiro: es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el analisis integral de la actividad financiera del estado. *Revista de derecho financiero y de hacienda publica*, Madrid, p. 913-947. out/dez.. 2000.

MARTINS, Natanael. Tratados Internacionais em Matéria Tributária, *Revista de Direito Tributário* n° 54, p. 106.

MARTOS. Juan Jesus. Paraisos Fiscales, Territorios de nula tributación y Territorios sin efectivo intercambio de información. *Revista de Contabilidad y Tributacion*. Barcelona: Centro de Estudios Financieros. Numero 290, Maio de 2007, p. 93-96.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Controle Judicial dos Atos Administrativos. *Revista de Direito Público* n° 65, p. 27.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. O conteúdo jurídico do princípio da Igualdade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1978, p. 13.

MELLO, Celso D. De Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974, p. 200.

MELONCELLI, Alessandro. Affidamento e buona fede nel rapporto tributario. In: FANTOZZI, Augusto (coord.); FEDELE, Andrea (Coord). *Statuto dei diritto del contribuente*. Milano: Giuffrè, 2005. p. 531-559 (Collana Il Diritto Tributario Commentato).

MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001.

MÉNDEZ, Luis M. El criterio de la realidad económica: visión global y crítica. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 119-144.

MENEDEZ, Agustin Jose. *Justifying taxes*. London: Kluwer, 2001.

MESSINEO, Alejandro E. . El principio de la realidad económica y el "treaty shopping". In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 635-662.

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *A simulação no direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

MORAIS, Rui Duarte. Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados. In *Revista da Ordem dos Advogados*. Lisboa: Ano 66, Dezembro 2006, p. 1189.

MORCHÓN, Gregorio Robles. *Pluralismo jurídico y relaciones intersistémicas: ensayo de teoría comunicacional del derecho*. Navarra: Thomson Civitas, 2007.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Padova: Cedam, 1973.

NEVES, Marcelo. Soberania do estado e soberania do povo no estado democrático de direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005. p. 413-425.

NEWMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: RT, 165.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*, volume II. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Aspectos da evolução do Direito Tributário no Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, volume 47, pg. 119.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípios e conceitos científicos da tributação como pressupostos para a legislação e para a interpretação e aplicação do Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, volume 37, pg. 95.

NOVAK, Michael. A key to Aristotle's Substance. In: International Phenomenological Society, vol. 24, n. 1. New York: International Phenomenological Society, 1963, p. 1-19. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2104489>.

NOVELLI, Flavio Bauer, em prefácio da obra de José Marcos Domingues de Oliveira. *Direito Tributário. Capacidade Contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

NUNES, Renato. Tributação de lucros auferidos por meio de coligadas e controladas no exterior: regime de disponibilização (MP nº. 2.158-35/01) e resultados de equivalência patrimonial. In: *Direito Tributário Internacional aplicado*. TÔRRES, Heleno Taveira São Paulo: Quartier Latin, 2003.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000). In: VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC Tax Law, 7th ed*, vol I. The Hague: International Tax Center Leiden e IBFD, 2007.

OECD Model Convention of Income and Capital and Commentaries. In: VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC Tax Law, 7th ed*, vol I. The Hague: International Tax Center Leiden e IBFD, 2007.

OECD “*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*” (the “1998 Report”) <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>

OECD Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf>.

OECD The OECD’s projection on Harmful Tax practices: The 2004 Progress Report. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>.

OECD Overview of the OECD’s work on international tax evasion. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/42356522.pdf>.

OECD Countering offshore tax evasion, de 21 de abril de 2009. Disponível em : <http://www.oecd.org/dataoecd/23/13/42469606.pdf>.

OECD Consolidated Application Note – Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>.

OKUMA, Alessandra. *O princípio da não-discriminação no direito tributário internacional*. Dissertação de Mestrado apresentada à PUC/SP, edição particular.

OKUMA, Alessandra. Da Tributação das Empresas Controladas e Coligadas. In TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado II*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 503-532.

OKUMA, Alessandra. As convenções para evitar dupla tributação e elisão fiscal e os meios de solução de controvérsia. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 409-432

OKUMA, Alessandra. Princípio da não-discriminação e a tributação das rendas de não-residentes no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 255-285.

OKUMA, Alessandra. Tributação de dividendos remetidos aos não-residentes: comentários à decisão do Supremo Tribunal de Justiça no Recurso Especial n. 602.725/PR. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 341-358.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Preços de Transferência – o Método do Custo mais Lucro – o Conceito de Custo – o Método do Custo mais Lucro e as Industrias de Alta Tecnologia – como conciliar Dispêndios Intensivo, em Pesquisas e Desenvolvimento, com esse Método. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) e ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 295.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a lei complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 245-278.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra Martins (coord.); PENTEADO, João Caio Goulart (Colab.); MARAFON, Plínio José (Colab.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária; [s.l.]: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988. p. 147-192 (Caderno de pesquisas tributárias, n. 13).

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: RT, 1977.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O conceito de Renda – Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar n.º 104 (a questão da Disponibilidade sobre Lucros de Coligadas ou Controladas no Exterior). *Revista Dialética de Direito Tributário*, volume 73, pg. 115.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Lucros de coligadas e controladas no exterior e aspectos de elisão e evasão fiscal no direito brasileiro e no internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 102, p. 95 e ss.

ORSINI, Elen Peixoto. O princípio “Arm’s Lenght” e a Legislação Interna Brasileira. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) e ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 142.

PALAO TABOADA, Carlos. Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. *Crónica Tributaria*, Madrid, n. 98. p. 127-139. 2001.

PALAO TABOADA, Carlos. *El fraude a la ley tributaria*, [s.l.], n. 27. p. 39; 46-48. 1978.

PALAO TABOADA, Carlos. Isonomia e Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, vol. 4, p. 134.

PALAO TABOADA, Carlos. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 285-303.

PANAYI, Christiana Hji. *Double taxation, tax treaties, treaty shopping and the european community*. Amsterdam: Kluwer law, 2007.

PAUPERIO, A. Machado. *O conceito polêmico de soberania e sua revisão contemporânea*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, (s.d).

PEDREIRA, Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*, vol. I. Rio de Janeiro: JUSTEC.

PEREZ ARRAIZ, Javier. *El fraude de ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996. 196p. (Colección financiero, n. 5).

PESTANA, Márcio. *A prova no processo administrativo tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

PISTONE, Pasquale. L'abuso delle convenzione internazionale in matéria fiscale. In: UCKMAR, Victor (coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: CEDAM, 1999, p. 492-498.

PISTONE, Pasquale. *The impact of community law on tax treaties: issues and solutions*. London: Kluwer Law, 2002.

PONTES DE MIRANDA, F. Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 3. ed. São Paulo: RT, 1984, tomo XXXVIII, p. 6.

PONTES DE MIRANDA, F. Cavalcanti. *Tratado de direito privado: parte geral*. 4. ed. Tomo IV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

PONTES DE MIRANDA, F. Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1977. Tomo XV, p. 186.

POSNER, Richard A. *Economic analysis of law*. 7. ed. New York: Aspen Law & Business, 2007.

POSNER, Richard A. *Frontiers of Legal Theory*. Cambridge: Harvard University Press, 2004.

PUGLIATTI, Salvatore. La simulazione dei negozi unilaterali. *Diritto Civile: método – teoria – pratica*. Milano: Giuffrè, 1951.

PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. 2. ed. [s.l.: s.n.], 1976.

RAAD, Kees Van. *Nondiscrimination in international tax law*. [s.l.: s.n.], (Series on international taxation, n. 6).

RANELLETTI, Oreste. Natura giuridica dell'imposta. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, v. 45, p. 189-823. 1974.

RASCIO, Raffaele. I principi di diritto europeo e la causa del contratto. *Europa e diritto privato*, Milano, n. 2. p. 255-269. 2003

REZEK, J. F. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*. São Paulo: Saraiva, 1998.

RODRIGUES, Ivan Tauil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 93, p. 42-43.

RODRÍGUEZ, María José. La realidad económica y la realidad jurídica: "antinomia o natural Correspondencia?". In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 172.

ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielesiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 129-143.

ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2. ed. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 1999.

ROSEMBUJ, Tulio. Transparencia fiscal internacional: aspectos críticos. In: *Fiscalidad internacional*. Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 57-110.

ROSENBLOOM, H. David. O regime americano sobre preços de transferência: benchmarks e hallmarks. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 327-340.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário: estudos de problemas e casos tributários*. São Paulo: José Bushatsky, 1973. p. 137-180.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Estudios de Derecho Financiero, 1962.

SANDLER, Daniel. *Tax treaties and controlled foreign company legislation*. 2ª ed., The Hague: Kluwer, 1997.

SANTOS, José Beleza dos. *A simulação em direito civil*. São Paulo: Lejus, 1999.

SAUNDERS, Roy; DEAN, Miles; WILLIAMS, Richard...[et al.]. *The principles of international tax planning*. New Delhi: International Fiscal Services; [s.l.]: Taxmann, 2005.

SAUNDERS, Roy; DEAN, Miles; WILLIAMS, Richard...[et al.]. *The principles of international tax planning*. New Delhi: International Fiscal Services; [s.l.]: Taxmann, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Aplicação concomitante da legislação de preços de transferência e da tributação do lucro em bases mundiais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 239-254.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações sobre o princípio Arm's Length e os Secret Comparables. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); TAVOLARO, Agostinho Toffoli...[et al.]. *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 833-845.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1995, p. 20.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de Transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Transparência Fiscal Internacional, proporcionalidade e disponibilidade: Considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 142, p. 39 e ss.

SERRANO ANTÓN, Fernando; ZAPATTA, Sónia. Infracciones y sanciones tributarias derivadas del uso de paraísos fiscales: un estudio comparado entre España y Mexico. *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Lisboa: AFP/ILADT, 1998, livro 2, p. 87-109.

SILVA, Sergio Andre R. G. Transparência Fiscal Internacional no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 99, p. 112 e ss.

SÓLON, Ari Marcelo. *Teoria da Soberania como Problema da Norma Jurídica e da Decisão*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Ed Financeiras, 1960.

SPISSO, Rodolfo R.. Fraude da ley, abuso de las formas y simulación. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 221-256.

STEPHEN, Frank H.. VITALE, Neusa (Trad.). *Teoria econômica do direito*. São Paulo: Makron Books, 1993.

STOFFREGEN, Philip A.; LIPELES, R. Stewart. United States anti-avoidance measures affecting multinational corporations. In: CAMPBELL, Dennis. *International Tax Planning*. The Hague: Kluwer, 1995, p. 249-309.

SUMMERS, Robert. *Form and function in legal system*. New York: Cambridge University Press, 2006.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. Dupla não-tributação: entre o poder de tributar e as convenções internacionais em matéria fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 241-270.

TEPEDINO, Gustavo. Notas sobre a desconsideração da personalidade jurídica. In: CAMPOS, Diogo Leite de (coord.) et al. *A evolução do direito no século XXI: estudos em homenagem ao prof. Arnaldo Wald*. Coimbra: Almeria, 2007. p. 121-147.

TEUBNER, Gunther. *'Global Bukovina': Legal Pluralism in the World Society. Global Law Without a State*. Hampshire: Dartmouth Publishing Company, 1997.

TEUBNER, Gunther. Alienating Justice: On the surplus value of the twelfth camel. In: PRIBAN, Jeri e NELKEN, David. (cord.). *Law's New Boundaries. The Consequences of legal Autopoiesis*. Great Britain: Dartmouth, 2001.

TEUBNER, Gunther; FEBBRAJO, Alberto. *State, law, and economy as autopoietic systems: regulation and autonomy in a new perspective*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1992.

TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 361-373.

TIPKE, Klaus. La capacita contributiva come metro di giustizia tributária. *Il Fisco*, Roma, n. 8. p. 13-21. 1999.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 449-514.

TOLEDANO, José Ignacio Ruiz. *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Valencia: Ciss, 1998. (Monografías fiscales, n. 24).

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Prova e aplicação do direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 603-628.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo: RT, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio de não-discriminação tributária na constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord). *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 423-442.

TÔRRES, Heleno Taveira. A Territorialidade nos Impostos Direitos e a Tributação de Não-residentes no Brasil. In: UCKMAR, Victor, ALTAMIRANO, Alejandro e

TÔRRES, Heleno Taveira Taveira (coord.). *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. Buenos Aires: Depalma, 2003, p. 426.

TÔRRES, Heleno Taveira. Elusão e planejamento tributário - a teoria da causa do negócio jurídico como limite de controle fiscal. In: *Memorias de las XXIV jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Isla de Margarita - Venezuela - octubre, 2008*: tema I: la elusión fiscal y los medios para evitarla. Caracas: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; [s.l.]: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2008. p. 747-809.

TÔRRES, Heleno Taveira. Interpretación económica: extensiva, finalista o analógica del derecho tributario: reflexões críticas. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.); *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 331-371.

TÔRRES, Heleno Taveira. Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 113.

TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. Prestação de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 74.

TÔRRES, Heleno Taveira. Provas e presunções em matéria tributária e sua aplicabilidade nos casos de simulação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 359-384.

TÔRRES, Heleno Taveira. Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 105-166.

TORRES, Ricardo Lobo. "A lei brasileira". In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002 : Brasília). *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 209.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada "interpretação econômica do direito tributário", a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 233-244.

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 429-456.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 427-445.

TORRES, Ricardo Lobo. Form and Substance in Tax Law. In: International Fiscal Association. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Volume LXXXVIIa, The Hague: Kluwer, 2002, p. 184.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário, *Justiça Tributária - I Congresso Internacional de Direito Tributário* Vitória - 12-15 de agosto de 1998. São Paulo. Max Limonad. 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no código tributário nacional e no novo código civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 41-60.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio Arm's Length, os Preços de Transferência e a Teoria da Interpretação do Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48, 123.

TORRES, Ricardo Lobo. Segurança Jurídica e sociedade de risco. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 255-268.

TORRES, Ricardo Lobo. Tendências da Tributação dos Lucros e dos Investimentos. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte: ABRADT e Del Rey, vol. 4, p. 46.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *Princípios de Direito Internacional*. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1981.

TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *Tratado de Direito Internacional dos Direitos Humanos*, vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *Tratado de direito internacional dos direitos humanos*. Porto Alegre: Fabris, 2003. v. 3.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

TROTABAS, Louis. *Droit fiscal*. 7. ed. Paris: Dalloz, 1992.

UCKMAR, Victor. GRECO, Marco Aurélio (Trad.). *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

UCKMAR, Victor. *Il regime impositivo delle società – la società a ristretta base azionaria*. Padova: CEDAM, 1966,

UCKMAR, Victor. *Tax Evasion - Tax Avoidance*, Relazione generale al 37° congresso dell'International Fiscal Association - in *Cahiers de Droit Fiscal International de l'IFA*, 1983, 175.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Precios de transferencia: principios de la OCDE y la realidad de la aplicación en Brasil. In: UCKMAR, Victor (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 1998. p. 715-722.

UTUMI, Ana Claudia Akie. O Não-Residente na Legislação do Imposto de Renda. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 131-155.

VARELA, Pablo Sergio . "Controlled Foreign Companies" (CFC): causas y efectos de su aplicación legislativa. In: PISTONE, Pasquale (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2005. p. 951-971.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria geral do direito civil*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008.

VENDROSS, Alfred. *Derecho Internacional Público*. Trad. Antonio Truyol y Serra. Madrid: Aguillar, 1978, p. 10 e 92 *apud* GRUPENMACHER, Betina. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 175-216.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 176.

VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions: a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation on income and capital. With a particular reference to German treaty practice*. 3 ed. London: Kluwer, 1997.

WEBER, Dennis. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. Netherlands: Kluwer Law, 2005.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima – o negócio jurídico indireto em Direito Fiscal. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 23, p. 12, jan./mar.1973, p. 236.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 123.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

XAVIER, Alberto. Tratados - superioridade hierárquica em relação à lei ante à Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, 1996, p. 46-47.

YAMASHITA, Douglas. MENDES, Gilmar Ferreira (Pref.). *Elisão e evasão de tributos: planejamento tributário, limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex, 2005.

ZAVALETA ALVARES, Michael. Treaty Shopping en Business Profits. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 788.

Websites consultados:

www.oecd.org

www.conselhos.fazenda.gov.br

www.europa.eu.int

www.fiscosoft.com.br

<http://www2.mre.gov.br>

<http://www6.senado.gov.br>

www.ifa.com

www.cjf.gov.br

www.kluwerlaw.com

www.receita.fazenda.gov.br

<http://plato.stanford.edu/>

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)